



Mestrado em Auditoria

O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia

Pedro Luís dos Santos Araújo

Dissertação de Mestrado

Orientadora: Doutora Alcina Dias

Co-Orientadora: Doutora Ana Paula Lopes

Porto, Abril de 2013



Mestrado em Auditoria

O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia

Pedro Luís dos Santos Araújo

Dissertação de Mestrado

Orientadora: Doutora Alcina Dias

Co-Orientadora: Doutora Ana Paula Lopes

Porto, Abril de 2013

Resumo

A Reforma da Administração Financeira do Estado evidenciou uma crescente preocupação com o controlo e a fiscalização, inicialmente numa vertente orçamental, e actualmente numa vertente mais global. Como consequência, surgiu o SCI, presente em todos os organismos da Administração Pública, com o objectivo de se tornar num instrumento privilegiado de apoio à gestão dos mesmos, permitindo um aumento da eficácia e eficiência das operações, uma maior fiabilidade da informação financeira, bem como o cumprimento com os diplomas legais aplicáveis.

Começou-se com uma revisão da literatura sobre a evolução da auditoria, contextualizando o controlo interno como um dos pontos de análise da auditoria interna. Posteriormente, apresentou-se o Sector Público até alcançar as Juntas de Freguesia, convergindo os conceitos abordados na óptica destas autarquias. O caso empírico consistiu num questionário dirigido aos Presidentes das Juntas de Freguesia da nossa população (27 autarquias, 17 das quais do Concelho da Maia e 10 do Concelho de Matosinhos), com uma taxa de resposta de 85,2%.

Face às hipóteses formuladas, pode-se concluir que a existência do SCI e a dimensão da autarquia estão relacionadas. Em sentido oposto, nenhuma das outras hipóteses se confirmou, ou seja, não existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da Junta de Freguesia, entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI, nem entre a existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia.

Os resultados obtidos permitem concluir que a maioria das autarquias tem um Regulamento de Controlo Interno implementado, ao qual atribui uma grande importância, e cujo funcionamento acreditam ser adequado. O estudo mostra, também, que no entendimento dos Presidentes das Juntas de Freguesia, a principal vantagem de um SCI bem implementado resulta da conformidade com leis e regulamentos, e a principal dificuldade para o seu bom funcionamento prende-se com o reduzido número de meios humanos. Contudo, a presença de Auditoria Interna nestas autarquias é, ainda, muito reduzida, apesar destes autarcas apontarem como principal vantagem da existência deste serviço, o apoio às mesmas para a optimização dos seus recursos.

Estas conclusões evidenciam a necessidade de uma maior atenção sobre o SCI, e duma aposta concreta na implementação da auditoria interna nestas autarquias, como forma de apoio à sua gestão.

Palavras-chave: Controlo Interno, Auditoria Interna, Juntas de Freguesia, Sector Público

Abstract

The State Financial Administration Reform revealed a growing concern about control and surveillance, initially on budgetary aspects, and presently in a global dimension. As a result, the ICS (Internal Control System) appeared, present in every Public Administration organisms, in order to become a privileged instrument to support their management, allowing an increase in the effectiveness and efficiency of operations, a higher financial information reliability, as well as the compliance with the applicable legal acts.

It initiated by a literature review on the auditing progress, contextualizing the internal control as an internal auditing analysis point. Thereafter, presented the Public Sector until reaching the Parish Councils, converging the approached concepts from these autarchies perspectives. The empirical case consisted on a questionnaire, drawn up and addressed to the Parish Councils Presidents of our population (27 autarchies, 17 from Maia Municipality and 10 from Matosinhos Municipality), with a 85,2% response rate.

Regarding the formulated hypotheses we are allowed to conclude that ICS existence and the autarky dimension are related. On the other hand, all the other hypotheses weren't confirmed, in other words, it wasn't confirmed a relationship existence between the ICS importance given and the Parish Council President academic level, between the ICS smooth functioning and the ICS implementation, and also, between the Internal Auditing Board/Service existence and the autarky dimension.

The results allowed concluding that most of the autarchies have an Internal Control Regulation implemented, which attaches considerable importance, and believe they have it functioning properly. This study also shows that, according to the understanding of Parish Councils Presidents, the main advantage of a well implemented ICS is its compliance with laws and regulations, and the main difficulty for their proper functioning is related to the reduced number of human resources. However, the Internal Auditing presence in these autarchies despite being greatly reduced, still the majors aspects pointed out as main advantages of this service existence, support the decision to optimize its resources.

These conclusions show the need to a higher ICS attention, and a concrete investment and strong belief towards an Internal Auditing implementation in these autarchies, as a way to support the autarchic management.

Keywords: Internal Control, Internal Auditing, Parish Councils, Public Sector

Agradecimentos

A realização desta investigação foi conseguida graças ao contributo de diversas pessoas e instituições, a quem pretendo expressar o meu agradecimento.

Em primeiro lugar, às minhas orientadoras, Dra. Alcina Dias e Dra. Ana Paula Lopes, pela disponibilidade e apoio demonstrados durante a concretização desta dissertação.

Às Juntas de Freguesia, na figura dos seus Presidentes, cuja colaboração permitiu obter os resultados apresentados.

À minha família, Mãe, Pai, Irmã, e Namorada, pelo incentivo e alento que sempre me dispensaram ao longo deste período de investigação.

A todos aqueles que me ajudaram, o meu obrigado...

Lista de Abreviaturas

AAA – *American Accounting Association*
AIA – *American Institute of Accountants*
AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
CCDR – Comissões de Coordenação e Desenvolvimento Regional
CCDRN – Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte
CE – Comissão Europeia
CEE – Comunidade Económica Europeia
CEFA – Centro de Estudos e Formação Autárquica
COBIT – *Control Objectives for Information and Related Technology*
CoCo – *Criteria of Control Committee*
COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
DGAL – Direcção-Geral das Autarquias Locais
DGO – Direcção-Geral do Orçamento
DRA – Directriz de Revisão/Auditoria
ECIIA – *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*
EAOB – *European Group of Auditor's Oversight Bodies*
ERM – *Enterprise Risk Management*
EUA – Estados Unidos da América
FASB – *Financial Accounting Standards Board*
FBM – Fundo de Base Municipal
FCM – Fundo de Coesão Municipal
FEI – *Financial Executives International*
FFF – Fundo de Financiamento das Freguesias
FGM – Fundo Geral Municipal
IASB – *International Accounting Standards Board*
IASC – *International Accounting Standards Committee*
ICAEW – *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*
ICCAP – *International Coordination Committee for Accountancy Profession*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IGAT – Inspecção-Geral da Administração do Território
IGF – Inspecção-Geral das Finanças
IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
IIA – *The Institute of Internal Auditors*
IMA – *Institute of Management Accountants*
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

IPA – *Institute of Public Accountants*
IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento
IPAI – Instituto Português dos Auditores Internos
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISA – *International Standard on Auditing*
ISO – *International Organization for Standardization*
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCI – Norma de Controlo Interno
OE – Orçamento do Estado
PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
PwC - PricewaterhouseCoopers
RAA – Região Autónoma dos Açores
RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado
RAM – Região Autónoma da Madeira
ROC – Revisor Oficial de Contas
SAC – *Systems Auditability and Control*
SAS – *Statements on Auditing Standards*
SATAPOCAL – Subgrupo de Apoio Técnico na aplicação do POCAL
SCI – Sistema de Controlo Interno
SEC – *Security and Exchange Commission*
SEE – Sector Empresarial do Estado
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SOX – *Lei Sarbanes-Oxley Act*
SPA – Sector Público Administrativo
SPE – Sector Público Empresarial
SPSS – *Statistical Package for the Social Science*
TC – Tribunal de Contas
TOC – Técnico Oficial de Contas
UE – União Europeia

Índice

Resumo	iv
Abstract	v
Agradecimentos	vi
Lista de Abreviaturas	vii
Índice	ix
Índice de Quadros	xi
Índice de Figuras	xiii
Índice de Gráficos	xiv
Introdução	1
I PARTE – REVISÃO DA LITERATURA.....	5
Capítulo 1 – Auditoria	7
1.1 Evolução Histórica da Auditoria	7
1.2 Conceito de Auditoria	9
1.3 Auditoria Interna vs. Auditoria Externa.....	11
1.4 Auditoria Interna	12
Capítulo 2 – Controlo Interno.....	15
2.1 Conceito de Controlo Interno	15
2.2 Sistema de Controlo Interno	16
2.3 Objectivos do Controlo Interno	17
2.4 Tipos de Controlo Interno	18
2.5 Importância e Princípios Fundamentais do Controlo Interno.....	19
2.6 Limitações do Controlo Interno	21
2.7 Avaliação do Sistema de Controlo Interno.....	22
2.8 COSO.....	26
2.9 Outros <i>Frameworks</i> de referência	31
Capítulo 3 – Controlo Interno nas Juntas de Freguesia	33
3.1 Caracterização do Sector Público.....	33
3.2 Enquadramento Legal.....	36
3.2.1 A Evolução da Contabilidade Pública	36
3.2.2 O SCI na Administração Financeira do Estado.....	39
3.3 Juntas de Freguesia.....	42
3.4 POICAL	47
3.5 Controlo Interno no POICAL	51
II PARTE – METODOLOGIA	59
Capítulo 4 – Enquadramento Teórico	61
4.1 POICAL	61
4.2 Controlo Interno	62
4.3 Auditoria	64

Capítulo 5 – Caso Empírico	67
5.1 Formulação do problema: objectivo e questões de investigação	67
5.2 Tipo de estudo	70
5.3 Hipóteses de trabalho	70
5.4 População e amostra	72
5.5 Recolha de dados	74
5.6 Análise e interpretação dos dados	77
5.6.1 Caracterização geral	77
5.6.2 Controlo Interno	82
5.6.3 Auditoria	90
5.6.4 Conjugação de variáveis	93
5.6.5 Estatística Inferencial	96
5.6.5.1 Hipótese 1	96
5.6.5.2 Hipótese 2	97
5.6.5.3 Hipótese 3	98
5.6.5.4 Hipótese 4	99
Conclusão	101
Bibliografia	105
Legislação	109
Sites consultados	112
Apêndice	115

Índice de Quadros

Quadro 1: Marcos Históricos na Evolução da Auditoria.....	8
Quadro 2: Marcos Históricos na Evolução da Auditoria na União Europeia	9
Quadro 3: Tipos de Auditoria	11
Quadro 4: Diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	12
Quadro 5: Comparação entre o anterior e o actual conceito de Auditoria Interna	13
Quadro 6: Comparação entre os diversos <i>Frameworks</i> de referência	32
Quadro 7: Estrutura Económico-Financeira do Sector Público	34
Quadro 8: Principais diferenças entre o anterior e o novo sistema contabilístico aplicado aos Municípios, Freguesias e Serviços Municipalizados.....	48
Quadro 9: Composição do SCI segundo o POCAL	53
Quadro 10: Número de eleitores das Freguesias	79
Quadro 11: Número de funcionários das autarquias	80
Quadro 12: Número de funcionários atendendo à dimensão da autarquia	80
Quadro 13: Número de funcionários afectos à contabilidade / tesouraria	80
Quadro 14: Implementação de Regulamento de Controlo Interno	83
Quadro 15: Grau de importância que os autarcas atribuem ao SCI.....	83
Quadro 16: A Importância atribuída ao SCI vs. Implementação do Regulamento de Controlo Interno	84
Quadro 17: Motivos para a ausência do Regulamento de Controlo Interno.....	84
Quadro 18: Acompanhamento ao funcionamento do SCI	87
Quadro 19: Periodicidade com que o SCI é revisto	87
Quadro 20: Principais vantagens de um SCI bem implementado	89
Quadro 21: Principais dificuldades sentidas na optimização do SCI.....	89
Quadro 22: Princípios fundamentais para uma excelência do SCI	90
Quadro 23: Razões que justificam a inexistência de um Órgão/Serviço de Auditoria Interna ..	92
Quadro 24: Vantagens para as autarquias resultantes da existência de um Órgão/Serviço de Auditoria Interna	92
Quadro 25: Dimensão da autarquia vs. Grau académico do Presidente da Autarquia	93
Quadro 26: Existência de um Regulamento de Controlo Interno vs. Grau académico do Presidente da Junta de Freguesia	93
Quadro 27: Dimensão da autarquia vs. Importância atribuída ao SCI	94
Quadro 28: Existência de SCI vs. Importância atribuída ao SCI	94
Quadro 29: Existência de acompanhamento ao SCI vs. Importância atribuída ao SCI	95
Quadro 30: Existência de acompanhamento ao SCI vs. Dimensão da autarquia	95
Quadro 31: Existência de acompanhamento ao SCI vs. Grau académico do Presidente da Junta de Freguesia.....	95
Quadro 32: Tabela de contingência referente às variáveis <i>importância atribuída ao SCI e nível académico do Presidente da autarquia</i>	97

Quadro 33: Teste do Qui-Quadrado por simulação de Monte Carlo para a Hipótese 1.....	97
Quadro 34: Tabela de contingência referente às variáveis <i>existência do SCI e dimensão da autarquia (número de eleitores)</i>	98
Quadro 35: Teste do Qui-Quadrado por simulação de Monte Carlo para a Hipótese 2.....	98
Quadro 36: Tabela de contingência referente às variáveis <i>bom funcionamento do SCI e importância atribuída ao SCI</i>	99
Quadro 37: Teste do Qui-Quadrado por simulação de Monte Carlo para a Hipótese 3.....	99
Quadro 38: Tabela de contingência referente às variáveis <i>existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e dimensão da autarquia (número de eleitores)</i>	100
Quadro 39: Teste do Qui-Quadrado por simulação de Monte Carlo para a Hipótese 4.....	100
Quadro 40: Hipóteses de investigação	104

Índice de Figuras

Figura 1: Exemplo de um questionário padronizado	24
Figura 2: Cubo do COSO (<i>Internal Control – Integrated Framework</i>)	27
Figura 3: Cubo do COSO (<i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework</i>)	29
Figura 4: Filosofia COSO	31
Figura 5: Objectivos das Autarquias Locais	35
Figura 6: Evolução da Contabilidade na Administração Pública	38
Figura 7: Entidades e sistemas contabilísticos no Sector Público	39
Figura 8: Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas	41
Figura 9: Distrito do Porto	73
Figura 10: Freguesias dos Municípios da Maia e de Matosinhos	74

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Classe etária dos Presidentes de Junta de Freguesia.....	77
Gráfico 2: Habilitações académicas do autarca.....	78
Gráfico 3: Dimensão das Freguesias.....	79
Gráfico 4: Autarquias com Serviço de Consultoria Contabilística.....	81
Gráfico 5: Momento de adopção do POCAL.....	82
Gráfico 6: Implementação do Regulamento de Controlo Interno nas autarquias.....	83
Gráfico 7: Funcionamento adequado do Regulamento de Controlo Interno	85
Gráfico 8: Momento de implementação do SCI em relação à introdução do POCAL	86
Gráfico 9: Áreas constantes na Norma de Controlo Interno	88
Gráfico 10: Existência de Órgão / Serviço de Auditoria Interna.....	91

Introdução

O pós 25 de Abril de 1974 caracterizou-se por ser um período de grandes transformações em Portugal, desde logo com a crescente abertura da economia ao exterior, concretizado, anos mais tarde, com a adesão à CEE em 1986. Os estímulos às reformas resultantes desta adesão fizeram-se sentir, e Portugal deu início à Reforma da Administração Financeira do Estado em 1990 com a Lei de Bases da Contabilidade Pública, momento em que o “controlo” passou a ter uma especial atenção, abrangendo a regularidade financeira e a eficiência e eficácia das despesas efectuadas, e acrescentando que os serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira deveriam passar a dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de direcção.

O segundo pilar desta reforma, surgiu em 1991 com a Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado que veio reforçar a importância do controlo, sustentando que os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respectivos serviços de orçamento e contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recurso a serviços de empresas de auditoria.

O último pilar desta reforma, surgiu em 1992, consagrando o novo Regime da Administração Financeira do Estado, que veio conferir maior autonomia aos serviços e organismos da Administração Pública, conciliado com as necessidades de um rigoroso controlo, definindo, ainda, como requisitos gerais a que deveriam obedecer a realização das despesas feitas, os quais convergem com os objectivos traçados pelo COSO para o controlo interno:

- Conformidade legal;
- Regularidade financeira;
- Economia, eficiência e eficácia.

Este mesmo documento definiu como modalidades de controlo (fiscalização), o autocontrolo, o controlo interno e o controlo externo.

Neste contexto de reforma, é aprovado em 1997 o POCP, que visava permitir, por um lado, a análise das despesas públicas, e por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado. Porém, apenas em 1998, com o XIII Governo Constitucional da República Portuguesa, se instituiu o Sistema de Controlo Interno (SCI) da Administração Financeira do Estado.

Na sequência destes, surgiram um conjunto de planos de contabilidade sectoriais, dos quais se destaca o POCAL em 1999 que, segundo Carvalho et al (2006, p.28), se tratava de um edifício estruturante para efeitos de gestão, controlo e informação. O POCAL veio definir um conjunto de regras e mecanismos de implementação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2002, de entre os quais, o Sistema de Controlo Interno (SCI).

Conforme o Tribunal de Contas (2010, p. 13), o SCI previsto no POCAL *“compreende uma vertente administrativa, relacionada com o controlo hierárquico e os procedimentos, e outra*

contabilística, visando, essencialmente, assegurar a fiabilidade da informação contabilística e a salvaguarda dos activos”.

Assim, a importância do controlo interno e da auditoria foram crescendo, inicialmente numa óptica de fiscalização financeira, e actualmente numa óptica global (controlo interno contabilístico e controlo interno administrativo), uma vez que todos os factores de uma organização podem influenciar os seus resultados.

Actualmente, Portugal vive uma época de crescente austeridade fruto de uma crise económica de repercussões mundiais, onde o discurso da “crise” é o mais ouvido, alarmando todos os cidadãos pelas constantes reduções nos seus rendimentos.

Perante acusações da população de que os políticos lesam o Estado, e argumentos dos governantes que justificam os constantes desvios detectados nas contas públicas, torna-se pertinente perceber se estamos perante um “desgoverno” do país, ou perante limitações que condicionam o próprio desempenho dos governantes.

O cansaço da nossa sociedade perante o discurso derrotista quando à viabilidade económica do país, e dos constantes bombardeamentos informativos que referem “desvios colossais”, “buracos financeiros” e “pedidos de resgate”, garantem mais um forte argumento de que a auditoria, e mais concretamente, o controlo interno, será um mecanismo para a optimização dos recursos, não só do Estado Central, mas principalmente das Autarquias Locais, os órgãos democráticos mais próximos do cidadão.

Neste sentido, a implementação de um correcto e funcional SCI, providenciará informação de qualidade e com a transparência desejada. Assim, a auditoria interna apresenta-se como um instrumento, alinhado com a estratégia da autarquia, incorporando o controlo interno, e contribuindo para uma gestão mais eficaz, mas acima de tudo, devolvendo a confiança aos cidadãos.

É neste contexto que surge esta dissertação que pretende concluir, de acordo com o POCAL, sobre a real implementação e funcionamento do SCI nas Juntas de Freguesia, o órgão autárquico com menos recursos e mais próximo da população. A importância do SCI, e o seu acompanhamento, são também objectivos presentes, caminhando-se no sentido da adopção da Auditoria Interna nestas autarquias.

Esta dissertação encontra-se dividida em duas partes, a primeira referente à revisão da literatura, composta por 3 capítulos, e a segunda parte referente à parte metodológica, composta por 2 capítulos.

Assim, no capítulo 1, começa-se por apresentar a evolução do conceito de auditoria, assim como sobre o que incidia esta actividade nos diferentes momentos da sua evolução. Caminha-se no sentido da auditoria interna, apresentando a sua área de acção, contextualizando aqui o controlo interno.

Uma vez centrado o controlo interno na actividade de auditoria interna, são apresentados, no capítulo 2, os seus conceitos, objectivos, componentes e limitações, assim como a sua forma de avaliação.

Posteriormente, o capítulo 3 apresenta o controlo interno nas Juntas de Freguesia. Para isso, começou por se apresentar o Sector Público. De seguida, expôs-se a evolução da contabilidade pública até ao aparecimento do SCI na Administração Financeira do Estado, seguindo no sentido do POCAL e do SCI preconizado neste diploma legal, e aplicado às Juntas de Freguesia.

A segunda parte do estudo, começa com o capítulo 4, onde é apresentada uma breve síntese da literatura apresentada, e que deu origem ao questionário dirigido aos Presidentes das Juntas de Freguesia que constituíram a nossa população.

No capítulo 5, apresentou-se um estudo a fim de dar resposta aos objectivos definidos e às questões de investigação apresentadas. O instrumento de observação utilizado foi o inquérito por questionário, dirigido a 27 Freguesias dos Concelhos da Maia e de Matosinhos, resultando numa amostra de 23 autarquias. Neste capítulo são analisados os dados e interpretados os resultados que nos permitiram obter as conclusões finais.

No final deste estudo, são apresentadas as conclusões finais, quer da revisão da literatura, quer do estudo empírico, deixando orientações para uma investigação futura.

PARTE I

REVISÃO DA LITERATURA

CAPÍTULO 1 – AUDITORIA

Este capítulo aborda o conceito de auditoria, fornecendo uma visão evolutiva do conceito ao longo dos tempos. Apresenta-se, ainda, uma divisão da auditoria em externa e interna, desenvolvendo-se esta última para um dos seus principais pontos de análise.

1.1 – Evolução Histórica da Auditoria

Auditoria¹ origina do verbo latim *audire* que significava ouvir, uma vez que nos primórdios da auditoria as conclusões dos auditores eram obtidas com base nas informações que lhes eram transmitidas de forma verbal (p.49). Aliás, ainda hoje, os dicionários de língua portuguesa, tais como, o Dicionário Priberam da Língua Portuguesa (2010), conceituam auditor como o ouvinte.

De acordo com Pacheco, Oliveira e La Gamba (n.d.), citando Boyton et al (2002)^{2,a} *“auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara”* (p. 4). Costa (2010), situa as primeiras auditorias por volta do ano 4000 antes de Cristo na Babilónia, na China e no Egipto, e relacionavam-se com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós (p. 55). Morais e Martins (2007) faz também referência a auditorias de surpresa às contabilidades das diversas províncias durante o império romano (p. 87).

O cargo de auditor teve origem em Inglaterra e remonta ao ano de 1314 segundo Pacheco et al (n.d.). Crepaldi (2004), citado por Pacheco et al (n.d.), justificou o aparecimento deste novo ramo com a grandeza económica e comercial que fazia da Inglaterra uma verdadeira potência (p. 4). No entanto, a Auditoria como modernamente é entendida, surge no princípio do século XIX como consequência da Revolução Industrial e do desenvolvimento das sociedades anónimas (Morais & Martins, 2007, p. 87), que começaram a sentir a necessidade de implementar bons procedimentos contabilísticos e eficientes medidas de controlo interno (Costa, 2010, p. 56). Aliado a isto, sendo a maior parte das sociedades de responsabilidade limitada, implicava que as demonstrações financeiras apresentadas aos accionistas fossem auditadas, o que se viria a tornar obrigatório na Grã-Bretanha, a partir de 1900.

No final do século XIX, de acordo com Chambers (1995), citado por Costa (2010), o principal objectivo da auditoria era a detecção e/ou prevenção de erros e fraudes (p. 50), e no início do século passado, segundo Staub (1904), também citado por Costa (2010, p.50), o conceito evoluiu para três pontos de análise:

- A detecção de fraude;
- A descoberta de erros de princípio;
- A verificação da exactidão mecanicista das contas.

¹Costa, C. B. (2010). *Auditoria financeira: Teoria e prática* (9ª edição). Lisboa: Letras e Conceitos, Lda.

²Pacheco, M. S., Oliveira, D. R., & La Gamba, F. (n.d.). *A História da auditoria e suas novas tendências: Um enfoque sobre governança corporativa*. São Paulo, Brasil: Universidade de São Paulo. Obtido em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/204.pdf>

A grande depressão de 1929 reflectiu as enormes falhas nas divulgações contabilísticas das empresas, que se caracterizavam pela falta de transparência e consistência nos seus dados financeiros. Em resultado destes factos, surgiu o Comité May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras de auditoria e contabilidade para as empresas que tivessem as suas ações negociadas em Bolsas de Valores, tornando obrigatória a auditoria financeira independente das demonstrações financeiras (Pereira, 2008), e constituindo-se como um marco importante na transformação da auditoria para o conceito como esta é actualmente conhecida.

Refira-se que, conforme sugere Costa (2010, p. 56) a crescente globalização levada a efeito pela expansão das empresas multinacionais norte americanas para os restantes mercados mundiais, conduziu à evolução da própria actividade de auditoria, e por conseguinte, ao surgimento de novos regulamentos e publicações um pouco por todo o mundo, do qual se destaca a actividade normativa no seio da União Europeia.

Os quadros 1 e 2 apresentam os marcos históricos na evolução da Auditoria que conduziram ao conceito actual.

Quadro 1: Marcos Históricos na Evolução da Auditoria

Ano	Acontecimento
1314	Criação do cargo de Auditor do Tesouro da Inglaterra.
1547	Publicado em língua inglesa um livro de autor anónimo que versava a escrituração comercial e que se dirigia, entre outros, aos auditores.
1559	Sistematizou-se e estabeleceu-se a Auditoria dos Pagamentos a Servidores Públicos pela Rainha Elizabeth I.
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital alheio(...)
1854	É criada <i>The Society of Accountants</i> em Edinburg que, em 1951, deu origem ao actual <i>The Institute of Chartered Accountants of Scotland</i> , primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial.
1880	Criado o <i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i> (ICAEW), na Inglaterra.
1887	Criado, nos EUA, o <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA).
1900	Na Grã-Bretanha, para as sociedades de responsabilidade limitada, passa a ser obrigatório auditar as demonstrações financeiras apresentadas aos accionistas.
Início do Séc. XX	Surgem as grandes companhias americanas, e rápida expansão do mercado de capitais
1916	Surge o <i>Institute of Public Accountants</i> (IPA) que sucede ao ICAEW
1917	Redenominação do IPA para <i>American Institute of Accountants</i> (AIA) que mais tarde viria a designar-se por <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA)
1929	<i>Crash</i> da Bolsa de Valores em Nova Iorque
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contabilísticos por profissionais altamente capacitados
1934	Criação da <i>Security and Exchange Commission</i> (SEC), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contabilísticas das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais
1941	É criado nos EUA o <i>Institute of International Auditors</i> , associando institutos espalhados por todo o mundo.
1947	Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno
1948	O AICPA publica as normas de auditoria geralmente aceites
1973	Surge o <i>Financial Accounting Standards Board</i> (FASB), nos EUA, com o objectivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contabilísticas

1977	Criação do <i>International Federation of Accountants</i> (IFAC), que substituiu o <i>International Coordination Committee for Accountancy Profession</i> (ICCAP), com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de procurar a convergência internacional desses padrões
1978	Aprovados os <i>Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i> no decorrer da 37ª Conferência Internacional do IIA, realizada nos EUA, normas orientadoras do exercício da profissão de Auditoria Interna.
1982	Emitida a Directriz Internacional n.º 10 do IFAC, que regula a utilização, pelo Auditor Externo, do trabalho do Auditor Interno.
1999	O conceito de auditoria interna é actualizado de forma a cobrir todas as funções a desempenhar pelo auditor interno, incluindo a gestão de risco e os processos de <i>Governance</i> .
2001	Surge o <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade do estudo de padrões contabilísticos, antes dirigidos pelo <i>International Accounting Standards Committee</i> (IASC), com o objectivo de os harmonizar internacionalmente
2002	É publicada nos EUA a Lei <i>Sarbanes-Oxley Act</i> (SOX) que se destina a proteger os investidores, melhorando a precisão e a fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas emittentes de valores mobiliários e, através do <i>Public Company Accounting Oversight Board</i> (PCAOB), a monitorizar os auditores de tais empresas
2004	O IIA publicou uma declaração sobre a função de Auditoria Interna no <i>Enterprise Risk Management</i> (ERM), focalizada nas actividades de gestão de risco.

Fonte: Pacheco et al. (n.d.)³, Costa (2010, p. 55-58), e Morais et al (2007, p. 87-89)

Quadro 2: Marcos Históricos na Evolução da Auditoria na União Europeia (UE)

Ano	Acontecimento
1957	Instituída, em Roma, a Comunidade Económica Europeia (CEE) por Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo.
Fim da década de 70	Começam a ser publicadas várias Directivas relacionadas com as contas individuais e consolidadas das sociedades em geral, dos bancos e outras instituições financeiras, e das empresas de seguro.
1982	Surge na Europa o <i>European Confederation of Institutes of Internal Auditing</i> (ECIA), então associação, congregando os membros europeus, com sede na Bélgica.
1984	Publicada a Directiva 84/253/CEE, mais conhecida por 8ª Directiva (primeira directiva relacionada com a auditoria) relativa à aprovação das pessoas responsáveis por efectuarem auditorias de documentos contabilísticos.
1992	É criado em Portugal, em Março de 1992, o Instituto Português de Auditores Internos (IPA).
1996	O papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor na União Europeia (UE) (Livro Verde).
1998	Comunicação "O futuro da auditoria na UE".
2000	Recomendação sobre "O controlo da qualidade das auditorias na UE: requisitos mínimos".
2002	Recomendação sobre "A independência dos auditores na UE: um conjunto de princípios fundamentais".
2005	Recomendação sobre "O papel dos administradores não executivos ou membros do conselho de supervisão das sociedades cotadas e dos comités do conselho de supervisão".
2005	Comissão Europeia (CE) cria o <i>European Group of Auditor's Oversight Bodies</i> (EGAOB) que tem como objectivo assegurar uma coordenação eficaz, na UE, dos novos sistemas de supervisão pública dos auditores e das firmas de auditoria.
2006	Publicada no Jornal Oficial da União Europeia a Directiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à auditoria das contas anuais e consolidadas (esta directiva veio revogar a anterior 8ª directiva).

Fonte: Costa (2010, p. 58-60) e Morais et al (2007, p. 87-89)

1.2 – Conceito de Auditoria

O *International Federation of Accountants* (IFAC, 2010), através da ISA 200, defendeu que o objectivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas

³ Pacheco, M. S., Oliveira, D. R., & La Gamba, F. (n.d.). *A História da auditoria e suas novas tendências: Um enfoque sobre governança corporativa*. São Paulo, Brasil: Universidade de São Paulo. Obtido em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/204.pdf>. Costa, C. B. (2010). *Auditoria financeira: Teoria e prática* (9ª edição). Lisboa: Letras e Conceitos, Lda.

demonstrações financeiras (p. 74). Contudo, esta definição está mais voltada para a vertente financeira, dado se tratar de uma organização voltada para a contabilidade.

Segundo o Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas (2009), o INTOSAI apresenta um conceito mais voltado para o controlo das finanças públicas, definindo auditoria como um *“exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”* (p. 23).

Destas duas últimas definições verifica-se uma expansão do conceito de auditoria, duma vertente mais financeira apresentada pelo IFAC, para uma vertente mais global como defende o INTOSAI. Assim, apesar dos conceitos de auditoria e de contabilidade terem caminhado sempre lado a lado, ao longo dos tempos, fruto das crescentes exigências dos mercados globais, verifica-se que a actividade de auditoria tornou-se cada vez mais completa. Começou por ter como objectivo a detecção e/ou prevenção de erros e fraudes, e evoluiu para uma visão mais abrangente, em que os dados financeiros são importantes mas não exclusivos, ou seja, para a auditoria tudo é relevante como forma de auxiliar e apoiar a gestão, e otimizar os recursos da organização.

Neste sentido, absorvendo os conceitos propostos pelo IFAC e pelo INTOSAI, o TC formulou uma nova definição. Assim, *“auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”* (TC, 2009, p.23).

Referência merece, também, Morais & Martins (2007, p. 19) que definiram auditoria como um “processo sistemático de objectivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.” Estas autoras dividiram este conceito em sete expressões-chave que deverão estar presentes em qualquer auditoria:

- é um processo sistemático, uma vez que consiste numa sequência de procedimentos lógicos, estruturados e organizados (devidamente planeados);
- objectivamente:
 - ✚ atitude objectiva (sem preconceitos e conclusões baseadas em procedimentos);
 - ✚ independente (examinar as informações com independência e isenção);
- prova, que é a essência da auditoria;
- correspondência, isto é, visa a conformidade das informações, situações ou procedimentos com critérios preestabelecidos;
- critérios preestabelecidos (leis, normas, regras, regulamentos, contratos e princípios corporativos);
- comunicar, ou seja, consiste em divulgar, através dum relatório escrito, com um determinado grau de confiança, as conclusões do trabalho efectuado;
- interessados, que são todos os que necessitam da informação do auditor.

De referir, ainda, que existem diversos tipos de auditoria interna, e que podem ser classificadas conforme o exposto no quadro seguinte (quadro 3).

Quadro 3: Tipos de Auditoria

Tipos de Auditoria	
Quanto ao conteúdo e finalidade	Auditoria das demonstrações financeiras
	Auditoria de conformidade
	Auditoria operacional
	Auditoria de gestão
	Auditoria estratégica
Quanto à amplitude	Auditoria geral
	Auditoria parcial
Quanto à periodicidade	Auditoria permanente
	Auditoria ocasional
Quanto ao período temporal que analisa	Auditoria de informação histórica
	Auditoria de informação previsional ou prospectiva
Quanto à obrigatoriedade	Auditoria de fonte legal
	Auditoria de fonte contratual
Quanto ao sujeito que a realiza	Auditoria externa
	Auditoria interna

Fonte: Adaptado de IPAD (2009, p. 6)

1.3 – Auditoria Interna vs. Auditoria Externa

Conforme nos refere Morais e Martins (2007, p. 22), o conceito de auditoria pode ter várias classificações. Quanto ao sujeito que a efectua, este pode ser diferenciado através de duas classificações possíveis:

- Auditoria interna;
- Auditoria externa.

Desta forma, a auditoria pode ser classificada em Auditoria Externa se for efectuada por profissionais externos não subordinados à entidade (estas são normalmente auditorias ocasionais), nomeados pela Assembleia Geral, cujo trabalho tem por destinatários os accionistas e outros utilizadores externos. Por sua vez, pode ser classificada como Auditoria Interna se for efectuada por quadros da entidade ou não, normalmente organizados num departamento, nomeados pelo próprio órgão de gestão e, por conseguinte, subordinados à autoridade máxima (estas são sempre auditorias permanentes), sendo que o seu trabalho se destina aos órgãos de gestão da própria organização.

Com o objectivo de melhor se compreender a diferença entre estas duas classificações, apresenta-se de seguida um quadro (quadro 4) que sintetiza as principais diferenças destes dois tipos de auditoria.

Quadro 4: Diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Crítério	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Nomeação do auditor	Pelo órgão de gestão, no âmbito do processo de recrutamento de pessoal	Pela Assembleia Geral
Vínculo laboral do auditor	Empregado na entidade	Profissional independente
Direitos do auditor	Os próprios de um empregado por conta de outrem	Os consagrados na Lei para protecção de uma função de interesse público (CSC e Estatuto ROC)
Qualificação do auditor	Definida pelo órgão de gestão, de acordo com as suas necessidades	Fixada por Lei (Estatuto do ROC)
Remuneração do auditor	Fixada pelo órgão de gestão no âmbito da tabela de remunerações da entidade	Estabelecida contratualmente, com mínimos fixados na Lei
Fixação da finalidade do trabalho	Pelo órgão de gestão	Pela Lei (CSC)
Objectivo essencial	Servir os interesses da entidade, contribuindo para a melhoria do desempenho dos restantes serviços	Emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras, conferindo-lhe maior credibilidade
Limites à acção do auditor	Definidos pelo órgão de gestão	Nenhuns
Destinatários do trabalho	Órgão de gestão	Accionistas (sócios) e outros utilizadores externos
Poderes e deveres do auditor	Definidos pelo órgão de gestão	Consagrados na Lei (CSC e Estatuto ROC)
Relacionamento auditoria externa/auditoria interna	Utiliza técnicas e processos de auditoria externa	Adapta o seu plano de trabalhos consoante a qualidade e dimensão do trabalho da auditoria interna
Actividade no tempo	Contínua	Periódica

Fonte: adaptado de Cunha (2008/2009)

Apesar das diferenças evidenciadas, tanto o auditor interno como o auditor externo devem estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas (Moraes et al, 2007, p. 45), uma vez que a ambos interessa otimizar os recursos e obter do outro toda a informação pertinente que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade, seguindo assim a recomendação do IIA, constante na Prática Recomendada (PR) n.º 2050⁴.

Dado o objecto de estudo se prender com o controlo interno, e este ser avaliado e acompanhado numa forma permanente pela auditoria interna, a análise seguinte incidirá sobre este ramo.

1.4 – Auditoria Interna

O *Institute of Internal Auditors* (2009) emitiu as normas para a prática profissional de Auditoria Interna e, no seu Glossário, definiu a actividade de Auditoria Interna como:

“Um departamento, divisão, equipa de consultores, ou outro (s) especialista (s), que prestam serviços independentes e objectivos de garantia e de consultoria, destinados a

⁴ The Institute of Internal Auditors (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditors*. Obtido em: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/?i=8263> consultado em 12/03/2012

acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. A actividade de auditoria interna ajuda uma organização a atingir os seus objectivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia dos processos de governação, gestão de risco e de controlo”.

Segundo o Manual de Auditoria Interna do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD, 2009, p. 5), as actividades de auditoria interna são extremamente vastas, abrangendo toda a organização, em todos os aspectos das suas operações e a todos os níveis da sua estrutura orgânica.

De acordo com o Código de Ética do IIA (2009), os auditores devem adoptar quatro princípios básicos na prática da actividade como garantia da sua boa execução: integridade, objectividade, confidencialidade, e competência.

A evolução do conceito de auditoria interna, conforme refere Costa (2010), resulta da evolução das próprias funções que lhe estão subjacentes. Assim, inicialmente, esta centrava-se na salvaguarda dos activos das empresas, na verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e a constatação acerca da credibilidade da informação financeira, dando-se também um grande ênfase à detecção de fraudes (p. 92). Daqui se constata uma certa limitação da própria actividade que se cingia à área contabilístico-financeira, sendo muitas vezes entendida como uma extensão da auditoria externa, de modo a reduzir os honorários a pagar aos auditores externos.

Com a necessidade de melhor apoiar a própria actividade, surgiu em 1941, nos EUA, o IIA, organismo que agrupa membros de todo o mundo, e que em 1978 emitiu as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna, na qual definiu Auditoria Interna, tendo apresentado em 1999 a nova definição em vigor.

Quadro 5: Comparação entre o anterior e o actual conceito de Auditoria Interna segundo o IIA

Definição anterior (até 1999)	A Auditoria Interna é uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades. O objectivo da Auditoria Interna é o de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a Auditoria Interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informação respeitantes às actividades analisadas. O Objectivo da auditoria inclui a promoção de um controlo eficaz a um custo razoável.
Definição Actual (pós Junho de 1999)	A Auditoria Interna é uma actividade independente, de garantia objectiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objectivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de “governance”.

Fonte: Mendes, Carlos (2010/2011)

Do presente, conforme Mendes (2010/2011) demonstrou, os objectivos da auditoria interna sofreram uma mudança. Até 1999 prendiam-se com a garantia da sinceridade da informação, a protecção do património, a eficácia dos sistemas, o cumprimento das normas e a qualidade alcançada no desempenho das actividades, procurando auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. O conceito actual é mais envolvente e refere, objectivamente, que os objectivos de auditoria interna são acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, apoiando-a a atingir os seus objectivos.

Costa (2010, p. 93) acrescenta que os auditores internos devem exercer as suas funções de forma independente em relação aos serviços da organização que são objecto da sua atenção. Deverão depender directamente do órgão de gestão ou, preferencialmente, da Comissão de Auditoria, e não de qualquer Direcção. Deverão ainda, ser considerados como elementos de *staff* dos referidos órgãos, sendo desta forma aceitável que estes lhes dêem orientação geral quanto ao âmbito do trabalho a desenvolver e quanto às actividades a auditar.

Por sua vez, Morais et al (2007, p. 90) declaram que a auditoria interna *“é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a optimização dos controlos internos e dos processos de Governance, ajudando-a no cumprimento dos seus objectivos”*.

A actividade de auditoria interna assume particular importância, segundo Marçal & Marques (2011, p. 70), por observância às seguintes funções: concepção, implementação e acompanhamento do sistema de controlo interno; avaliação das performances de gestão; análise de investimentos; avaliações de mercado; organização de planos estratégicos e previsionais, e avaliação de desvios; outras análises e estudos económico-financeiros; e auditorias externas. Assim, particularmente no que respeita aos organismos públicos, a actividade de auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão, sempre por consideração aos objectivos de maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar resposta às diversas necessidades.

Assim, no actual contexto de mudança (IPAD, 2009, p. 5), mais especificamente na Administração Pública, como reflexo das reformas neste sector, impõe-se como desafio para as organizações a procura de maior economia, eficácia e eficiência, daí que o controlo interno tenha vindo a assumir um maior relevo, e consequente aumento da importância da auditoria interna, pelo que se pode concluir que o controlo interno é uma das funções da auditoria interna sobre a qual mais incide a atenção do auditor, e sobre a qual este estudo incidirá de forma mais aprofundada.

CAPÍTULO 2 – CONTROLO INTERNO

De acordo com a OROC⁵, *“uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um controlo interno forte. Isto é verdade para todas as organizações.”*

Este capítulo apresenta uma visão global sobre o controlo interno, desde o seu conceito, à sua forma de avaliação, revelando um dos modelos de maior aceitação a nível internacional, assim como os princípios inerentes e o que pode colocar em causa a sua correcta aplicação.

2.1 – Conceito de Controlo Interno

O primeiro organismo a definir controlo interno foi, segundo Morais et al (2007, p. 27-28), o AICPA em 1934: *“o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adoptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de activos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”*.

Por sua vez, o IIA (2009)⁶ define o controlo como sendo *“qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de acções suficientes para assegurar com razoabilidade que os objectivos e metas serão alcançados”*.

Em Portugal, o TC (2009, p. 47) definiu o controlo interno como uma *“forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”*.

A importância do controlo interno fica patente, segundo Attie (2000, p. 112), a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controlos que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto. Por conseguinte, como sugere Costa (2010, p. 223), quanto mais a empresa for crescendo e as suas actividades se tornarem mais complexas, passar-se-á progressivamente de um simples controlo dos meios financeiros para o controlo de todas as operações em geral, abarcando todas as operações da empresa ou entidade, o que revela a dimensão deste conceito.

Segundo Barbier (1992), citado por Morais et al (2007), *“podemos afirmar que a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance”* (p. 30). Contudo, a existência do controlo interno não garante, por si só, a inexistência de erros e

⁵ OROC (n.d.). *Novo estatuto da IFAC trata do Controlo Interno numa Perspectiva com Base no Risco e o Papel dos Auditores que Exercem a sua actividade nas empresas*. Documento disponível em www.oro.pt/gca/?id=895, consultado em 25 de Agosto de 2012.

⁶ The Institute of Internal Auditors (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditors*. Obtido em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards-Glossary.aspx>. Consultado em 12/09/2012

fraudes, até porque existem factores que o influenciam, tais como a integridade, valores éticos e a competência das pessoas.

A nível internacional, vários conceitos foram apresentados para o controlo interno, contudo, existe um que foi amplamente respeitado e adoptado, que é apresentado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Aliás, segundo Morais et al (2007, p. 29), a nova estrutura das normas do AICPA, a *AU Section 319 Consideration of internal control in a Financial Statement Audit* incorpora as questões de controlo interno alinhadas com o modelo COSO. Também Costa (2010, p. 225) refere que a ISA 315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*⁷, tanto na definição que apresenta como em outros aspectos essenciais relacionados com o controlo interno, seguem de perto a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO.

2.2 – Sistema de Controlo Interno

Antes de mais, importa distinguir dois conceitos, o controlo interno e o SCI. Assim, tomemos o controlo interno como um processo, levado a cabo por todos os agentes duma organização, que visa dar uma garantia razoável da concretização dos objectivos. Por sua vez, um SCI, de acordo com o definido no Manual do Revisor Oficial de Contas na DRA 410 (OROC, 2000, p. 2), engloba:

“Todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”

Também o IFAC conceituou o sistema de controlo interno, conforme cita Marçal & Marques (2011, p. 13). Assim, este organismo entende como sistema de controlo interno:

“o plano de organização e todos os métodos ou procedimentos adoptados pela Administração de uma entidade para auxiliar e atingir o objectivo de gestão, de assegurar, tanto quanto praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da Administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.”

Do exposto, pode-se aferir, duma forma simplista, que o SCI é o conjunto dos diversos controles existentes numa organização.

Segundo Morais et al (2007, p. 30), a responsabilidade pela implementação e manutenção do SCI cabe ao Órgão de Gestão, enquanto a sua avaliação cabe ao auditor.

⁷ Tradução proposta por Costa (2010): Identificar e avaliar os riscos de distorção material através da compreensão da entidade e do seu meio envolvente

A importância do sistema de controlo interno é inequívoca, levando Charles Horngren⁸ a afirmar que *“um sistema de controlo interno eficaz acaba por causar, muitas vezes, um efeito dissuasor face a possíveis acções que possam prejudicar a empresa. Havendo um controlo rigoroso das diversas operações, a probabilidade de ocorrência de erro ou fraude é inferior”*.

2.3 – Objectivos do Controlo Interno

Conforme refere Costa (2010, p. 223), *“nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo”*, que será tanto mais sofisticado, quanto maior for o crescimento da organização, e por conseguinte, as suas actividades mais complexas. Assim, com a existência de um SCI, torna-se imperativo que este responda a um conjunto de objectivos.

De acordo com Almeida (2003, p. 63), o controlo interno tinha dois objectivos principais: produzir dados contabilísticos fiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Estes dois objectivos seguem a orientação dada pelo AICPA no seu *Statement on Auditing Procedure 54* intitulado *The Auditor's Study on Evaluation of Internal Control*, conforme citado por Costa (2010, p. 224), no qual classificou o controlo interno em dois grandes tipos: o controlo interno administrativo, e o controlo interno contabilístico.

De facto, o controlo não se prende apenas com dados financeiros, mas sim com toda a actividade da organização, pelo que, ao fazer-se uma análise do controlo interno, dever-se à fazer uma avaliação de toda a sua actividade e de todos os factores, financeiros ou não, que possam colocar em causa a sua operacionalidade.

Por sua vez, o IIA, citado por Marçal et al. (2011, p. 13), defende que os objectivos de controlo interno visam:

- A confiança e a integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos activos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos; e
- A realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.

Outro organismo a apresentar os objectivos do controlo interno, e com uma aceitação generalizada, foi o COSO (1992)⁹, no seu trabalho *Internal Control – Integrated Framework*, no qual defendeu que o controlo interno visa proporcionar uma segurança razoável quanto à realização dos objectivos de eficácia e eficiência das operações, fiabilidade dos relatórios financeiros, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. Este organismo e os seus trabalhos mais marcantes serão alvo de uma análise mais cuidada à frente.

⁸ Horngren, Charles T. (1985). *Introdução à contabilidade gerencial*. Citado por Neves, João. *Sistemas de controlo interno nas pequenas e médias empresas no Concelho de Aveiro* (Dissertação de Mestrado, 2009, p. 16). Universidade de Aveiro

⁹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2011). *About us*. Obtido em <http://www.coso.org/aboutus.htm>, consultado em 15/02/2012

A nível nacional, o Tribunal de Contas (2009, p. 48) segue os objectivos do IIA, e declara que um SCI compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir:

- A salvaguarda dos activos;
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Segundo Marçal et al (2011, p. 14), estes objectivos deverão permitir:

- *“Identificar os tipos de operações mais relevantes;*
- *Identificar os principais fluxos de processamento das operações das áreas chave do controlo;*
- *Fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo;*
- *Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade de informação, e a sua eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades;*
- *Determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria.”*

2.4 – Tipos de Controlo Interno

Dos objectivos de controlo interno, pode-se depreender dois caminhos diferentes, um voltado para a vertente contabilística, e outro para a vertente operacional. Assim, como referido anteriormente, o AICPA no seu *Statement on Auditing Procedure 54*, intitulado *The Auditor’s Study on Evaluation of Internal Control*, citado por Costa (2010, p. 224), classificou o controlo interno em dois tipos fundamentais:

- Controlo interno contabilístico; e
- Controlo interno administrativo.

Perante esta diferenciação, o TC (2009, p. 47) declara que o controlo interno contabilístico visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos activos. Por sua vez, controlo interno administrativo compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objectivos definidos pelos responsáveis.

De acordo com Costa (2010, p. 224), o controlo interno administrativo não influirá nas demonstrações financeiras, ao contrário do controlo interno contabilístico, pelo que este último deverá merecer especial atenção, quer do auditor interno, quer do auditor externo.

Morais et al (2007, p. 31-32) classificou, ainda, os controlos internos em: preventivos, detectivos, directivos ou orientativos, correctivos e compensatórios. Esta classificação também foi apresentada pelo Manual de Auditoria Interna do IPAD (IPAD, 2009, p. 11) que reafirma que são

vários os tipos de controlo que devem fazer parte de qualquer SCI, os quais se adequam às necessidades de controlo das organizações. Assim, existem:

- *“Controlos de prevenção - que são controlos à priori, uma vez que têm como objectivo prevenir a ocorrência de factos ou acontecimentos indesejáveis;*
- *Controlos de detecção - que são controlos à posteriori, ou seja, a sua finalidade é detectar qualquer tipo de facto indesejável que já tenha ocorrido e corrigir os seus efeitos negativos;*
- *Controlos directivos - cuja missão é contribuir activamente para a ocorrência de factos desejáveis, ou seja, encorajar, fazer com que esses factos aconteçam, isto porque uma orientação positiva evita que ocorram factos indesejáveis;*
- *Controlos correctivos - servem para proceder à rectificação de qualquer tipo de problema identificado;*
- *Controlos compensatórios - funcionam como forma de compensação em relação a eventuais fraquezas ao nível do sistema de controlo que possam existir em outras áreas de actividade”.*

2.5 – Importância e Princípios Fundamentais do Controlo Interno

Segundo Attie (2000, p. 113), o controlo interno reveste-se duma enorme importância, uma vez que os gestores das organizações vão tomar as suas decisões com base nas informações recolhidas através do acompanhamento dos controlos internos. Juntamente, este instrumento constitui-se como um meio importantíssimo para a detecção de erros e irregularidades. Desta forma, trata-se de um instrumento privilegiado de auto-controlo da entidade que, para a optimização do funcionamento da mesma, deve ser permanentemente revisto e ajustado.

O mesmo autor afirma (Attie, 2000, p.114) que existem muitas empresas para as quais o controlo interno é desconhecido, ou estará inadequado. Estas empresas, partem do pressuposto de que tendo funcionários de confiança estarão cobertas contra qualquer irregularidade. A confiança nos funcionários é imprescindível, contudo é necessário admitir que esta confiança pode dar lugar a toda a espécie de fraudes. Aliás, como o autor afirma, grande parte das irregularidades nos negócios devem-se a empregados nos quais se confiava. A isto, acresce-se que quando não existem procedimentos adequados de controlo interno, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios. Como tal, os controlos internos existentes poderão ser, ou não, os adequados, pelo que a sua classificação deve ser dada com base na análise da eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus custos/benefícios.

Assim, para um SCI ser bem desenvolvido, deverá ter presente alguns princípios e requisitos que influenciarão o bom desempenho deste mecanismo.

Marçal et al (2011, p. 14), em consonância com o TC (2009, p. 50), enumera os cinco princípios básicos para um bom SCI, que são:

- A segregação de funções, em que se pretende “evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa, duas ou mais funções concomitantes, com o objectivo de impedir, ou pelo menos dificultar, a prática de erros, irregularidades ou a sua dissimulação. No ciclo de uma operação que abrange o conjunto dos actos compreendidos entre o início e o seu termo, é de toda a conveniência que seja atribuída a uma pessoa uma tarefa específica, da qual é a única responsável. A observância deste princípio justifica que a função contabilística deve estar separada da função operativa tendente a evitar que uma pessoa tenha, simultaneamente, a responsabilidade pelo controlo físico dos activos e pelo seu registo contabilístico, situação que lhe permitiria facilmente cometer irregularidades”;
- O controlo das operações, que consiste na verificação ou conferência das operações que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;
- Definição de autoridade e de responsabilidade, que “assenta num plano organizativo onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Este plano deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal”;
- Competência do pessoal, ou seja, o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas;
- Registo metódico dos factos, que está relacionado com a forma como as operações são registadas na contabilidade, devendo obedecer ao cumprimento das regras contabilísticas aplicáveis, e ser sempre suportadas pelos respectivos comprovativos ou documentos justificativos. Estes documentos deverão ser numerados de forma sequencial, devendo ser possível efectuar um controlo dos comprovantes ou documentos que se inutilizem ou anulem.

O último princípio enunciado, tal como refere o TC (2009, p. 50), também se destina “a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços, a acelerar o processo de registo das operações e a fornecer com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis os elementos informativos de que carecem no exercício da sua actividade gestora”.

Além destes princípios, o TC (2009, p. 51) considera de grande importância que se considere, ainda, outros requisitos essenciais para o regular funcionamento do SCI, dos quais refere:

- “Todas as operações devem ser autorizadas para que se possa obter a prova de que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efectuados em conformidade com o respectivo acto de autorização;
- O pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;
- Todos os resultados deverão ser adequadamente avaliados;
- Deverá ser facultada formação permanente ao pessoal.”

2.6 – Limitações do Controlo Interno

A excelência de um SCI deveria garantir um nível de segurança razoável na prevenção, limitação e detecção de erros e irregularidades, contudo isso não é garantido. A eficácia de qualquer SCI tem limites que devem, sempre, ser tidos em conta quando se avalia o efectivo funcionamento deste. Isto mesmo é-nos transmitido pelo IFAC, através da ISA 315¹⁰ (p. A46):

“o controlo interno, seja qual for a sua eficácia, apenas pode proporcionar a uma entidade segurança razoável acerca de a entidade atingir os objectivos de relato financeiro. A probabilidade da sua consecução é afectada por limitações do controlo interno. Estas incluem as realidades de que o julgamento humano na tomada de decisões pode ser defeituoso e de que podem ocorrer falhas no controlo interno devido a erro humano.”

A mesma ISA, no parágrafo seguinte (p. A47), acrescenta que *“adicionalmente, os controlos podem ser ultrapassados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou pela inapropriada derrogação dos controlos pela gerência.”*

Morais e Martins (2007, p. 30) evidencia três aspectos críticos do controlo interno, a fim de se conseguir um bom ambiente geral:

- A integridade;
- Os valores éticos;
- A competência das pessoas.

Por sua vez, Marçal et al (2011, p. 55) segue as disposições apresentadas pelo Tribunal de Contas no Manual de Auditoria e de Procedimentos, destacando as seguintes limitações:

- *“A segregação de funções dificulta mas não pode evitar por si só o conluio ou a cumplicidade;*
- *Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem foram confiados, podem utilizá-los de forma abusiva ou arbitrária;*
- *A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação;*
- *A própria direcção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas, ou ainda não se sentir motivada para a implementação de um bom sistema de controlo interno, uma vez que pode pretender que não sejam atingidos os objectivos do mesmo, nomeadamente a integridade da informação;*
- *O controlo interno tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transacções pouco usuais;*

¹⁰ ISA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente, disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

- *Um controlo interno só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é superior ao custo dos riscos que visa cobrir”.*

Além destas limitações, Costa (2010, p. 233-234) aprofundou alguns destes pontos que podem colocar em causa o SCI que merecem especial atenção:

- A dimensão da empresa, ou seja, numa empresa com pouco pessoal torna-se mais complicado de implementar um bom SCI, uma vez que será mais difícil de aplicar a segregação de funções;
- A existência de erros humanos, conluio e fraudes. Se as pessoas que trabalham numa empresa (e sobretudo as que exercem funções de maior responsabilidade) não forem razoavelmente competentes e moralmente íntegras, o SCI, por mais sofisticado que seja, será forçosamente falível;
- A crescente utilização de meios informáticos, com a eventual possibilidade de acesso directo a ficheiros, constitui importante factor a ter em consideração aquando da implementação de um SCI.

Neves (2009, p. 74) dá, ainda, ênfase a outro aspecto que pode limitar o SCI, que se prende com a relação custo - benefício. A implementação de um SCI implica custos para uma organização, custos esses que irão aumentar à medida que se procura melhorar o respectivo SCI. Assim, uma vez que para implementar o SCI a organização irá incorrer em custos, esta terá de mensurar os custos e os benefícios desta implementação. Como tal, pode acontecer que seja preferível correr alguns riscos do que tomar determinadas medidas de controlo interno, caso estas não representem vantagens significativas. Esta ideia final aparece consubstanciada na ISA 315 (p. A47)¹¹, no qual é afirmado que *“ao conceber e implementar controlos, a gerência pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar, e a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir.”*

2.7 – Avaliação do Sistema de Controlo Interno

“Uma entidade de sucesso não se compadece com ocorrências imprevisíveis. É necessário identificar e acompanhar os seus objectivos, avaliando o controlo interno” (Moraes e Martins, 2007, p. 38).

De acordo com Marçal et al (2011, p. 60) o órgão executivo tem a competência de implementar e avaliar o SCI, podendo o órgão deliberativo, em complementaridade, definir outros mecanismos de fiscalização.

Como objectivos desta avaliação, o TC (2009, p. 53) aponta dois essenciais:

- Determinar o seu grau de confiança, examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades;

¹¹ ISA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente, disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

- Determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adoptar na condução dos seus trabalhos.

Para tal, são propostos dois tipos de avaliação:

- Avaliação preliminar, que se inicia na fase do planeamento global com a identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas-chave do controlo;
- Avaliação definitiva, que só é possível depois do auditor interno dispor de uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos, permitindo-lhe conhecer os pontos fortes e os pontos fracos do controlo, concluindo se os objectivos específicos do controlo interno foram atingidos.

O TC (2009, p. 53) define os pontos fortes dos dispositivos do controlo como aqueles *“que asseguram, no caso de auditorias financeiras, a validade das operações e a exactidão e integralidade do seu processamento ou, no caso de auditorias de resultados, o funcionamento eficaz do organismo”*. O TC esclarece, ainda, o que contém este conceito, pelo que, *“a validade das operações está assegurada se as mesmas forem autorizadas de acordo com os critérios legais e os regulamentos internos estabelecidos pela Direcção”*, e a exactidão e integralidade do processamento *“estão satisfeitas se as operações estão correctamente classificadas, valorizadas e contabilizadas no período a que respeitam”*. Por sua vez, *“os pontos fracos são os que podem originar, no caso de auditoria financeiras, o risco do aparecimento de erros e irregularidades e, no caso de auditorias de resultados, debilidades na economia, eficiência e eficácia”*.

Para a realização desta avaliação, os auditores terão que proceder à recolha dos SCI contabilístico e SCI administrativo (Costa, 2010), pelo que terão que analisar organigramas, os manuais de descrição de funções, os manuais de políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno, assim como quaisquer outras informações que se julgue pertinentes (p. 235). Uma vez que estes documentos poderão não bastar, ou poderão estar incompletos, ou até mesmo não existir, o auditor deverá completar o seu levantamento de informações com entrevistas com os responsáveis das diversas secções, com os executantes das tarefas quando necessário, com a observação da execução das tarefas e como a documentação é tratada.

Relativamente às entrevistas, de acordo com o TC (2009, p. 54), estas devem ser cuidadosamente planeadas e preparadas, e decorrer com cordialidade, abertura, respeito mútuo e eficácia. A sua preparação da entrevista, previamente marcada, deve contemplar a definição e delimitação dos assuntos a abordar, a identificação da pessoa que deve prestar as informações e o estudo cuidadoso das questões a tratar.

Porém, como o fundamental em auditoria é fazer prova dos factos, todo o trabalho referido anteriormente deverá ficar registado (Costa, 2010, p. 235-250), em questionários padronizados (check-list), narrativas (descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno), fluxogramas (forma de representação gráfica que se socorre de simbologia própria), ou formas mistas (fluxograma e narrativas).

Um questionário padronizado, segundo o mesmo autor (2010, p. 236), consta de um conjunto mais ou menos extenso de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo

interno que se deseja estejam implementados numa empresa minimamente organizada. Cada procedimento tem três hipóteses de resposta: “Sim”, “Não” e “Não Aplicável”. Existe também uma coluna para as observações que servirá para fazer referência a quaisquer aspectos particulares que devem ser descritos no final de cada questionário, em folhas anexas, onde também se deverão incluir exemplares dos principais documentos utilizados na empresa, na respectiva área, a fim de serem arquivados no dossier permanente. Podemos visualizar um exemplo de um questionário padronizado na figura 1.

Figura 1: Exemplo de um questionário padronizado

TRIBUNAL DE CONTAS Entidade:	ÁREA IMOBILIZADO CORPÓREO Exemplo Revisão			
AValiação do controlo interno	S	N	N/A	OBSERV.
1. TODAS AS OPERAÇÕES RELATIVAS A AQUISIÇÕES OU A ALIENAÇÕES ESTÃO: a) Previstas em Programa, Plano de Actividades ou de Investimentos? b) Previstas em Orçamento? c) Autorizadas pelo órgão competente?				
2. TODOS OS ELEMENTOS DO IMOBILIZADO ESTÃO INVENTARIADOS, IDENTIFICADOS E REGISTADOS?				
3. OS ELEMENTOS DO IMOBILIZADO DE QUE A ENTIDADE NÃO É PROPRIETÁRIA ENCONTRAM-SE DEVIDAMENTE IDENTIFICADOS?				
4. EXISTE UM FICHEIRO INDIVIDUAL DO IMOBILIZADO DONDE CONSTE, COM SUFICIENTE DETALHE, A SITUAÇÃO CONTABILÍSTICA DESDE A SUA AQUISIÇÃO, DESIGNADAMENTE: a) Fornecedor; b) Data de aquisição; c) Data de entrada em funcionamento; d) Factura de compra; e) IVA ; f) Descrição e valor do bem; g) Amortizações do exercício e acumuladas; h) Reavaliações;				
5. _____				

Fonte: Tribunal de Contas (2009, p. 56)

Uma narrativa, de acordo com o TC (2009, p. 57), é uma descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno implantadas em cada uma das áreas mais importantes e de maior risco da entidade auditada. É um procedimento particularmente indicado para descrever procedimentos simples, sendo pouco prático para procedimentos mais complexos, uma vez que se perde a visão rápida e global do conjunto e dos aspectos mais significativos da área descrita.

Os fluxogramas são uma forma de representação gráfica que se socorre de vários símbolos para apresentar os diversos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno existentes em cada uma das diferentes áreas operacionais duma empresa (Costa, 2010, p. 241). Segundo o TC (2009, p. 57), pressupõe que a realidade a descrever está em constante mutação e apresenta especial importância quando a mesma é mais complexa, na medida em que reduz as descrições narrativas, evita o risco de interpretações divergentes, permite documentar de forma concisa o levantamento do sistema em análise e facilita a identificação dos pontos fortes e fracos do controlo interno.

Por último, a forma mista combina a documentação descrita das políticas e práticas contabilísticas com a documentação fluxográfica dos procedimentos contabilísticos das operações e das técnicas de controlo interno (TC, 2009, p. 57)

Após o levantamento do SCI, de acordo com o SATAPOCAL (2006)¹², pode-se desde logo concluir se o mesmo é, ou não, adequado, se responde de forma adequada aos riscos, garantindo a prossecução dos objectivos definidos.

Referência merece, também, a afirmação de Moraes e Martins (2007, p. 39) sobre quem efectua a avaliação do controlo interno. Assim, o controlo interno é avaliado pelos auditores:

- *“Externos, com o objectivo de verificar a conformidade das operações, uma vez que visa atender às necessidades de terceiros, no que diz respeito à credibilidade da informação financeira;*
- *Internos, com o objectivo de expressar opinião acerca da eficácia e eficiência da gestão da entidade, de modo a ajudar a Direcção nas suas funções de gestão”.*

De acordo o IPAD (2009, p. 13),

“a Direcção deve estimular que cada unidade orgânica tenha e implemente um programa de auto-avaliação, o qual é um factor fundamental para acompanhar o controlo interno. A auditoria interna deve auxiliar na implementação deste programa e verificar a qualidade dos seus resultados. As auto-avaliações realizadas são preparadas e assinadas pelas chefias intermédias, que devem remeter uma cópia para o auditor também e para a Direcção.”

Por último, Fernandes (2010, p. 9), seguindo Teixeira e Correia (2000), afirmou que *“o relatório da avaliação global traduz a validade, adequação e eficácia do Sistema, evidenciando os pontos fracos. Em qualquer caso, é necessário assegurar de que de facto está em funcionamento*

¹² SATAPOCAL (2006), citado por Fernandes, Cidalina (2010, p. 9). *O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses: o caso da Câmara Municipal de Ansião* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Coimbra, Faculdade de Economia.

e nos moldes previstos ou, pelo contrário, demonstrar que se encontra a funcionar de modo deficiente. Estes procedimentos realizam-se através de testes de conformidade”.

2.8 – COSO

Como referido anteriormente, o COSO é um dos principais *frameworks* de referência a nível mundial, sobre o qual se efectuará uma análise mais profunda.

O COSO¹³ foi formado em 1985 para patrocinar a Comissão Nacional sobre Contabilidades Fraudulentas, uma iniciativa do sector privado americano, independente, que estudou os factores causais que podem conduzir a relatórios financeiros fraudulentos. Na origem desta Comissão esteve, segundo Simmons (1997, p. 68-73), as várias falhas de auditoria detectadas em finais dos anos 80 e início da década de 90. O objectivo era o de redefinir o controlo interno e os critérios para garantir a sua eficácia.

A referida Comissão Nacional foi patrocinada, em conjunto, por cinco grandes associações profissionais com sede nos EUA: a *American Accounting Association* (AAA), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), o *Financial Executives International* (FEI), o *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e a *National Association of Accountants* (actual *Institute of Management Accountants* (IMA)). Totalmente independente de cada uma das organizações patrocinadoras, a Comissão tinha representantes da indústria, da contabilidade pública, das empresas de investimento, e da *New York Stock Exchange*.

Apesar das várias publicações deste organismo, apenas nos iremos debruçar sobre as publicações “*Internal Control – Integrated Framework*” e “*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.”

O COSO direccionou o seu trabalho para a análise do controlo interno, tendo emitido em 1992 o modelo de controlo interno denominado “*Internal Control – Integrated Framework*”, modelo este que, segundo o IIA (2005), citado por Silva (2009, p. 38), serve como padrão de base à avaliação do sistema de controlo das entidades, e que devido à sua abrangência, efectividade e sólidos princípios de controlo interno se tornou uma obra de referência mundial.

O modelo COSO deve ser adaptado à realidade de cada empresa e tem como principal característica proporcionar uma visão integrada dos controlos internos. O COSO¹⁴ define controlo interno como um “*processo, efectuado pela administração de uma entidade, gestão e outro pessoal. Este processo foi concebido para proporcionar uma segurança razoável quanto à realização dos objectivos de:*

- *Eficácia e eficiência das operações;*
- *Fiabilidade dos relatórios financeiros;*
- *Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis”.*

Deste conceito, salientam-se as principais ideias-chave apresentadas pelo COSO:

¹³ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2011). *About us*. Disponível em <http://www.coso.org/aboutus.htm>, consultado em 15/02/2012

¹⁴ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2011). *About us*. Disponível em <http://www.coso.org/aboutus.htm>. Consultado em 15/02/2012

- O controlo interno é um processo;
- Levado a cabo por pessoas, ou seja, é praticado por todos os funcionários em todos os níveis de uma organização;
- Fornece apenas uma segurança razoável e não uma garantia absoluta;
- Está virado para a concretização dos objectivos, isto é, o objectivo é transmitir que o controlo interno seja concebido para permitir a consecução dos objectivos, gerais e específicos, nas diferentes categorias e que devem ser consistentes e coerentes.

De acordo com Morais et al (2007, p. 29), esta ferramenta apresentada pelo COSO, baseia-se nas cinco componentes de controlo interno, consideradas como um meio para que as entidades possam atingir os objectivos preestabelecidos, inter-relacionando-se com estes, e funcionando como um todo.

Este modelo é baseado numa estrutura tridimensional, denominado Cubo do COSO (Figura 2), em que os seus componentes estão inter-relacionados e compreendem os objectivos da avaliação, as categorias das actividades de controlo e os componentes de controlo.

Figura 2: Cubo do COSO (*Internal Control – Integrated Framework*)



Fonte: Adaptado de SOX-Online¹⁵

Na face frontal do Cubo do COSO, tal como se pode observar, são apresentados os componentes do controlo:

- Ambiente de controlo – consciência que a entidade possui do controlo interno, esta pode pôr em causa a efectividade deste, pois caso as pessoas intervenientes no processo não tenham conhecimento das suas responsabilidades, autoridade, não sabem como proceder, então deve existir um código de conduta e este ser conhecido e compreendido por toda a organização;
- Avaliação de risco – a existência de um controlo, pressupõe a existência de metas e objectivos, logo, para o alcance dos objectivos da organização, deve-se identificar os

¹⁵ SOX-online. *The original COSO cube*. Documento disponível em http://www.sox-online.com/coso_cobit_coso_cube-old.html. Consultado em 15/02/2012.

riscos que os podem colocar em causa, assim como tomar medidas para a minimização desses riscos;

- Actividades de controlo – são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directrizes da Direcção são realizadas, ajudando a garantir que as acções necessárias são tomadas para enfrentar os riscos que possam colocar em causa os objectivos da organização. Estas actividades ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções;
- Informação e comunicação – é o suporte do controlo, forma de a administração transmitir procedimentos para os colaboradores por forma a executarem as suas actividades com eficácia;
- Supervisão – é a avaliação e apreciação dos controlos ao longo do tempo, deve ser efectuada de forma contínua.

Na face lateral, apresenta-se a estrutura organizacional da empresa, isto é, as unidades sujeitas a esse controlo.

Por último, na face superior, temos os objectivos, ou seja, aquilo que a entidade se esforça por alcançar:

- Operacionais – eficácia e eficiência das operações;
- Reporte financeiro – fiabilidade do reporte financeiro;
- Conformidade – conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis.

Todas estas dimensões funcionam articuladas entre si, gerando sinergias e formando o dito sistema integrado, respondendo de forma dinâmica a qualquer mudança na envolvente. Contudo, o controlo interno será, tanto mais eficaz, quando os controlos são desenvolvidos e aplicados na própria organização, funcionando como uma parte da essência desta (COSO, 1992)¹⁶.

Com o passar dos anos, intensificou-se o foco e a preocupação com a gestão de riscos, e tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos. Assim, em 2001, o COSO iniciou um projecto com essa finalidade e solicitou à PricewaterhouseCoopers (PwC) que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar a própria gestão de riscos (COSO, 2004).

A gestão de riscos de negócio assenta na premissa de que todas as organizações existem para gerar valor às partes interessadas. Contudo, todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio dos seus administradores é determinar até que ponto se pode aceitar essa incerteza, sendo que, essas incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor às partes interessadas. Assim, surgiu em 2004 o novo modelo “*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*” (COSO-ERM, 2004), que tem por finalidade:

- Alinhar o apetite ao risco da organização com a estratégia adoptada para alcançar os objectivos definidos;

¹⁶ COSO, 1992. Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary. Consultado em 15 de Fevereiro de 2012 e disponível em <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>

- Fortalecer as decisões em resposta aos riscos, possibilitada pela rigorosa identificação e selecção de alternativas de resposta aos mesmos;
- Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais, uma vez que este modelo permite às organizações adquirir melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes;
- Identificar e gerir riscos múltiplos que podem afectar diversas áreas da organização, possibilitando respostas integradas;
- Aproveitar oportunidades, uma vez que, ao identificar os eventos em potencial, a organização fica melhor posicionada para identificar e aproveitar as oportunidades;
- Optimizar o capital, visto que a organização alcançará uma avaliação mais eficaz das necessidades de capital e, por conseguinte, uma melhor aplicação do mesmo.

O COSO (2004, p. 4) define a gestão de riscos de negócios como sendo “um processo desenvolvido pela Administração, Gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afectar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, formando uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados.”

Desta definição resultam seis ideias básicas sobre as quais assentam este modelo:

- É um processo contínuo;
- Conduzido por todos os profissionais da organização e aplicado em toda a organização;
- É aplicado à definição das estratégias;
- Formulado para identificar eventos que possam afectar a organização;
- Têm a capacidade de propiciar uma garantia razoável aos responsáveis da organização;
- E está orientado para a concretização dos objectivos definidos.

Este modelo constituiu-se como um “update” do modelo inicial *Internal Control - Integrated Framework*, e como tal, continuou a ser representado pelo Cubo do COSO, mas com as correspondentes evoluções (figura 3).

Figura 3: Cubo do COSO (Enterprise Risk Management – Integrated Framework)



Fonte: Adaptado de COSO (2004)

Como se pode observar no Cubo do COSO (versão COSO-ERM 2004 – figura 3), continuam a ser representadas as três dimensões, sendo que na face lateral continua a apresentar-se a estrutura organizacional da empresa, isto é, as unidades da organização que estão sujeitas a esse controlo.

Na face superior, temos os objectivos, ou seja, aquilo que a entidade se esforça por alcançar, divididos em quatro categorias, que registou uma evolução com o acréscimo de objectivos estratégicos:

- Operações – eficácia e eficiência das operações;
- Comunicação (Reporte financeiro) – fiabilidade do reporte financeiro;
- Conformidade – conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis;
- Estratégicos – são metas definidas ao nível geral, que são alinhadas com a missão/visão da organização, fornecendo-lhe apoio.

Saliente-se que, enquanto os objectivos de comunicação e de conformidade estão sob o controlo da organização, é de esperar que a gestão de riscos forneça uma garantia razoável em relação à sua concretização. Em contrapartida, os objectivos operacionais e estratégicos estão sujeitos a acontecimentos de origem externa, nem sempre sob o controlo da organização, sendo que a gestão de riscos vai informando a Administração de como a organização está a avançar para a concretização dos respectivos objectivos, mantendo sempre um papel de supervisão constante.

No que respeita à face frontal, as componentes da gestão de riscos de negócio contempla as mesmas componentes do modelo *Internal Control - Integrated Framework* (1992), acrescidos de mais três componentes:

- Fixação de objectivos – os objectivos devem existir antes da administração identificar os eventos potenciais que podem afectar a sua realização;
- Identificação de eventos – os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objectivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades;
- Tratamento dos riscos – a Administração escolhe a resposta que pretende dar, perante os riscos identificados (pode optar por evitar, aceitar, reduzir, ou partilhar os riscos), desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite ao risco.

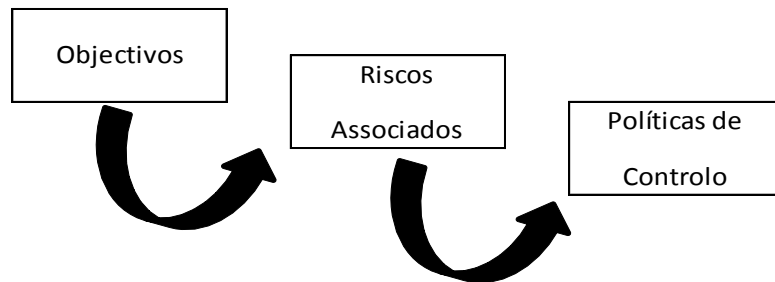
Em rigor, a gestão de riscos de negócio não é um processo em série pelo qual um componente afecta apenas o próximo, mas sim um processo multidireccional e dinâmico segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros. É um processo que funciona como um todo.

Importa, por último, esclarecer o conceito de eventos. Assim, conforme Silva (2009, p. 48), eventos são “*uma ocorrência gerada com base em fontes internas ou externas que podem afectar a realização de objectivos. Estes podem causar um impacto positivo, negativo ou ambos (neutro).*” Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou destruir o valor existente; os de impacto positivo podem gerar valor à organização, “*ou*

podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objectivos, apoiando a criação ou a preservação de valor.” (COSO, 2004, p.4)

Em suma, o conceito COSO assenta, segundo Morais & Martins (2007, p. 29), numa filosofia hierarquizada de objectivos-riscos-controlo, como se pode observar na figura seguinte (figura 4).

Figura 4: Filosofia COSO



Fonte: adaptado de Morais & Martins (2007)

2.9 – Outros *Frameworks* de referência

Além do modelo universalmente aceite do COSO anteriormente apresentado, existem vários *frameworks* de controlo interno a nível internacional, os quais têm sido desenvolvidos por diversos órgãos de referência nesta temática. Apesar de se ter optado por dar destaque ao modelo consagrado pelo COSO, uma vez que é o modelo mais aceite e reconhecido internacionalmente, apresenta-se de seguida um quadro-síntese (quadro 6) com os principais aspectos dos diversos *frameworks*.

Quadro 6: Comparação entre os diversos *Frameworks* de referência

<i>Framework</i>	<i>Edição / Ano</i>	<i>Objectivos</i>	<i>Características</i>	<i>Inovações / Resultados</i>
COSO	COSO 1992/2004	Eficiência e eficácia operacional; Adequação à legislação; Relatórios financeiros confiáveis; Promoção de segurança para facilitar o alcance de metas e objectivos; Divulgação de informações.	Controlo interno visto como processo implementado por gestores e empregados; Integração entre estratégia, operações; Identificação de riscos.	Estrutura integrada; Simplificação das tarefas; Análise e gestão de riscos; Controlo interno mais abrangente; Foco: toda a entidade.
COBIT	ISACF 2000	Eficiência e eficácia operacional; Adequação à legislação; Relatórios financeiros confiáveis; Integridade e confidencialidade das informações.	Controlo interno baseado no COSO; Processos, políticas e procedimentos para alcance dos objectivos e detecção de falhas.	Informação para cada nível e tipo de usuário; Governação em TI; Foco: segurança e TI.

SAC	IIARF 1991/1994	Eficiência e eficácia operacional; Adequação à legislação; Relatórios financeiros confiáveis. Processos, pessoas e subsistemas agrupados para alcance dos objectivos.	Processos, pessoas e subsistemas agrupados para alcance dos objectivos.	Busca da eficácia; Orientado para TI; Foco: auditores internos.
SAS-s 55/78	AICPA 1988/1995	Eficiência e eficácia operacional; Adequação à legislação; Relatórios financeiros confiáveis. Processos, pessoas e subsistemas agrupados para alcance dos objectivos.	Controlo interno visto como processo; Foco nos relatórios.	Busca eficácia, credibilidade e confiança; Foco: auditores externos.
COCO	CICA 1997	Alcance dos objectivos; Gestão dos riscos; Concentra-se em valores comportamentais.	Controlo interno é visto como um conceito amplo que engloba todos os elementos que contribuem para o alcance dos objectivos.	Destina-se a alta administração; Explicita a responsabilidade; Foco: toda a entidade.
ISO	ISO n.º 17799	Satisfação dos requisitos evidenciados pela avaliação do risco; Segurança da informação.	Desenvolve <i>standards</i> de segurança para uma organização.	Destina-se a todos os responsáveis por iniciar, implementar e manter a segurança nas organizações.
INTOSAI	Directrizes para as Normas de controlo interno, aprovadas em 2004		Incorporar o conceito emitido no relatório COSO; Encaminha para COBIT quando se refere aos procedimentos de controlo da TI; Referencial de controlo interno consistente.	Destina-se às organizações públicas e auditores.

Fonte: Guedes (2010, p. 33), adaptado de Jordão e Souza (2008)

CAPÍTULO 3 – CONTROLO INTERNO NAS JUNTAS DE FREGUESIA

Neste capítulo faz-se uma apresentação de todo o Sector Público, fazendo um enquadramento da evolução da contabilidade pública e o aparecimento do Controlo Interno na Administração Pública, num contexto mais orçamental, até ao SCI preconizado actualmente no POCAL.

Segue-se na direcção das Juntas de Freguesia, órgão autárquico mais próximo da população, dando a conhecer a sua história e importância, o seu funcionamento e composição.

É, também, apresentando o POCAL e o que prevê este documento legal, contextualizando o SCI aí previsto, aplicado a estas autarquias, e sobre o qual incidirá o nosso estudo.

3.1 – Caracterização do Sector Público

O Sector Público é, segundo Sousa Franco (2001), *“o conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, Associações e Instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrata e da desconcertação por eficiência”* (p. 143). Por sua vez, Pereira et al (2009), simplificaram o conceito e afirmaram que sector público são *“todas as entidades controladas pelo poder político”*, ou seja, inclui, os *“subsectores das administrações públicas (central, regional, local e segurança social), e, entre outras, o sector público empresarial, que integra as empresas públicas, as empresas municipais, as sociedades anónimas de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos”* (p. 359).

Estes mesmos autores atribuem ao sector público três funções essenciais (p. 361):

- Afectação de recursos, através da provisão de bens ou serviços públicos, de efeitos externos na produção ou no consumo e da regulação dos mercados;
- Distribuição, por via das transferências sociais e disponibilização de bens essenciais primários;
- Estabilização, com políticas macroeconómicas.

No que concerne à estrutura do sector público, este encontra-se dividido em:

- Sector Público Administrativo (SPA);
- Sector Empresarial do Estado (SEE).

O SEE é composto pelas empresas públicas, e o SPA está dividido em quatro grandes blocos (Caiado et al, 2007, p. 5):

- Administração Central;
- Administração Regional;
- Administração Local;
- Segurança Social (Caiado et al, 2007, p. 5).

Esta estrutura pode ser observada no quadro que se segue (quadro 7).

Quadro 7: Estrutura Económico-Financeira do Sector Público

Estrutura Económico-Financeira do Sector Público					
Administração Pública (SPA)				Sector Empresarial do Estado	
Administração	Administração	Administração	Segurança	Sector Público	Sector Empresarial Local
Central	Regional	Local	Social	Empresarial	Empresas
Serviços integrados - detêm autonomia administrativa;	Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira	Freguesias		Empresas Públicas	municipais, intermunicipais e metropolitanas
Serviços e fundos autónomos - detêm autonomia administrativa e financeira.		Municípios			
		Regiões Administrativas			

Fonte: adaptado de Caiado et al (OTOC, 2007, p. 5)

Um outro conceito de grande importância é o conceito de Administração Pública. Assim, segundo Pereira et al (2009, p. 359), o conceito de Administrações Públicas

“baseia-se numa óptica económica para caracterização das instituições que lhe pertencem, concretiza-se no Sistema Europeu de Contas (SEC95) que fundamenta uma contabilização em termos de contabilidade nacional. O conceito de Sector Público Administrativo, assenta numa classificação jurídico-institucional dos entes públicos, cujas contas são as contas do SPA na óptica da contabilidade pública.”

Segundo o art. 266º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

A CRP, no seu art. 267º, refere que *“a Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática”*.

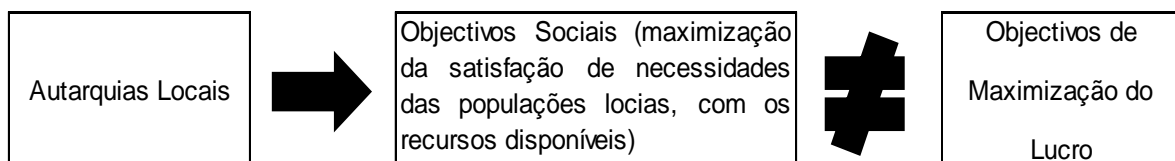
Quanto ao Sector Empresarial do Estado (SEE), de acordo com a Direcção-Geral do Tesouro e Finanças, *“é constituído pelo conjunto das unidades produtivas do Estado, organizadas e geridas de forma empresarial, integrando as empresas públicas e as empresas participadas”*. Por empresas públicas deve-se entender *“empresas em que o Estado ou outras entidades públicas ou estaduais possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante decorrente da detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto, ou do direito de designar ou de destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização”*. Por sua vez, empresas participadas são *“empresas em que, não se encontrando reunidos os requisitos para serem consideradas empresas públicas, existe uma participação*

permanente do Estado”. Este sector “é responsável pela construção e gestão de infra-estruturas públicas fundamentais e pela prestação de serviços públicos essenciais”¹⁷.

Perante tudo isto, podemos diferenciar o SPA do SEE. O SPA segue as regras da contabilidade da Administração Pública (consoante a que se adaptar à entidade em questão), procura prestar o melhor serviço com os recursos disponíveis, não está orientado para a obtenção do lucro, o seu desempenho não pode ser objectivamente medido apesar do desenvolvimento de alguns indicadores, os recursos provêm de impostos e outras contribuições obrigatórias sem contrapartida directa, e obedece a um regime orçamental, o orçamento¹⁸, que formaliza políticas públicas e permite o controlo da legalidade. Por sua vez, o SEE segue as regras de contabilidade das empresas privadas (SNC), tem uma orientação virada para a obtenção do lucro, os recursos são essencialmente provenientes de vendas, e a sua gestão é mais flexível. (Caiado et al, 2007, p. 6-8).

Uma vez que este trabalho se centra na Administração Local, importa perceber o que esta é. De acordo com Pereira et al (2009), a Administração Local é um subsector da Administração Pública que está associado a uma forma de descentralização política. Possuem autonomia política, ou seja, trata-se de dois níveis de governo, com os respectivos executivos e assembleias representativas. Perseguem objectivos sociais no sentido de melhorar o bem-estar da população local, e não a maximização do lucro como o sector empresarial (figura 5). Ao nível concelhio temos os executivos municipais e as assembleias municipais, e ao nível das freguesias, temos a Junta de Freguesia, representada pelo seu Executivo, e a Assembleia de Freguesia. A autonomia política significa, também, que “*detêm independência orçamental, ou seja, que estes orçamentos são elaborados, aprovados, executados e fiscalizados (internamente) de forma autónoma por órgãos próprios*”. Desta forma, o poder da Administração Central sobre estas entidades é “*meramente um poder de fiscalização de que as leis estão efectivamente a ser aplicadas*” (p. 370-371).

Figura 5: Objectivos das Autarquias Locais



Fonte: Adaptado de Salgueiro (2012)

¹⁷ Direcção-Geral do Tesouro e Finanças. O que é o Sector empresarial do Estado (SEE)? Disponível em <http://www.dgtf.pt/sector-empresarial-do-estado-see/o-que-e-o-sector-empresarial-do-estado-see->

¹⁸ Orçamento do Estado é uma “previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar as receitas e realizar as despesas e, limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual (p. 54).” (Sousa Franco, A. L. P. (2001). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I (4ª edição). Coimbra: Almedina.

3.2 – Enquadramento Legal

3.2.1 – A Evolução da Contabilidade Pública

A contabilidade pública em Portugal (Caiado et al, 2007), até 1974, assentava numa contabilidade orçamental, também designada de contabilidade administrativa, baseada nos Códigos Administrativos, e nas regras da Lei do Orçamento de Estado. Visava, essencialmente, servir o Governo no que respeitasse ao controlo orçamental e ao cumprimento da lei. O sistema contabilístico usado era a base de caixa, utilizando o método de registo unigráfico. Após 1974, ocorreram grandes mudanças no Sector Público, porém a contabilidade pública permaneceu sensivelmente igual. Contudo, com a adesão à CEE em 1986, Portugal passou a estar sujeito a mais estímulos às reformas, que se viriam a concretizar a partir da revisão da Constituição da República Portuguesa em 1989 (p. 31).

A Reforma da Administração Financeira do Estado assentou em três grandes pilares: a nova Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado, a Lei de Bases da Contabilidade Pública e o novo Regime da Administração Financeira do Estado. Esta reforma teve início em 1990 com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, na qual ficaram estabelecidos dois regimes financeiros para os serviços e organismos da Administração Central.

Segundo o art. 14º do referido documento, os serviços e organismos com autonomia administrativa deveriam usar o sistema de contabilidade unigráfico, devendo organizar uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão. Por sua vez, os serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira deveriam passar a utilizar um sistema de contabilidade *“digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutro plano de contas oficial adequado”*.

Outro facto relevante, foi a especial atenção que o controlo passou a merecer. De acordo com o n.º 1 do art. 11º, relativamente aos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, refere que a fiscalização da gestão orçamental será efectuada *“através de um sistema de controlo sistemático sucessivo”*, e quando necessário, através da *“verificação directa da contabilidade dos próprios serviços e organismos”*. O n.º 2 do mesmo artigo, acrescenta que este controlo *“abrangerá a regularidade financeira e a eficiência e eficácia das despesas efectuadas”*. Para estes serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira, o n.º 1 do art. 12º refere que *“deverão dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de direcção”*.

Em 1991 surge a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado (posteriormente revogada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, alterada entretanto, vigorando actualmente a Lei n.º 52/2011 de 13 de Outubro) que fixa o novo enquadramento e reformula o sistema de execução orçamental. Também este documento revela preocupações com a fiscalização. Neste sentido, o art. 21º refere que *“a fiscalização administrativa da execução*

orçamental compete, além de à própria entidade responsável pela gestão e execução, a entidades hierarquicamente superiores e de tutela, a órgãos gerais de inspecção e controlo administrativo e aos serviços de contabilidade pública”.

Este documento, como já referido, foi revogado pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, que estabeleceu as regras e os procedimentos a ter em conta aquando da elaboração e execução do Orçamento do Estado (art. 1º). A crescente importância do controlo também ficou patente neste documento referindo, no n.º 5 do art. 55º, que *“os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respectivos serviços de orçamento e contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recurso a serviços de empresas de auditoria”.*

Em 1992 é publicado o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que consagra o novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE). Este diploma (art. 1º) veio definir as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado a que se refere a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro). Entre outras matérias, este documento estabeleceu os regimes de contabilidade a aplicar aos serviços e organismos pertencentes ao sector público administrativo. Além destes aspectos, o RAFE veio conferir maior autonomia aos serviços e organismos da Administração Pública, conciliando com as necessidades de um rigoroso controlo, assim como veio definir *“os requisitos gerais a que deve obedecer a realização das despesas feitas por esses serviços ou organismos:*

- *Conformidade legal, o que pressupõe que só se deverá efectuar despesas desde que exista lei que autorize;*
 - *Regularidade financeira, isto é, a despesa só deverá fazer-se se estiver inscrita no orçamento e adequadamente classificada;*
 - *Economia, eficiência e eficácia, significando em termos gerais que a autorização da despesa visa a obtenção do máximo rendimento e o acréscimo de produtividade”.*
- (Pascoal & Ribeiro, 2001, p. 7-8)

Estes autores acrescentam que, *“o controlo de gestão orçamental nestas entidades deverá fazer-se de forma sistemática e sucessiva e incluirá a fiscalização da regularidade financeira e a análise da eficiência e eficácia dos serviços e organismos (cf. Art. 10º da Lei n.º 8/90 e art. 50º do Decreto-Lei n.º 155/92)”* (p. 8), sendo que, de acordo com o art. 53º, as modalidades de controlo (fiscalização) previstos são:

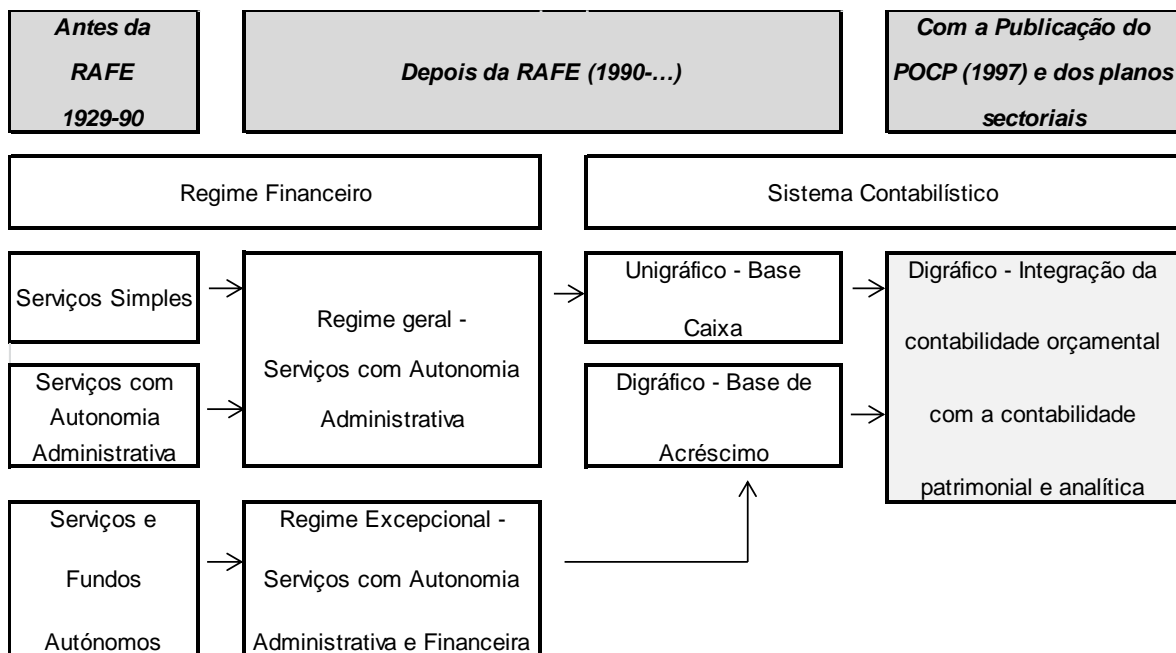
- *“Autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos;*
- *Controlo interno, sucessivo e sistemático, da gestão, designadamente através de auditorias a realizar aos serviços e organismos;*
- *Controlo externo, a exercer pelo Tribunal de Contas, nos termos da sua legislação própria”.*

Na sequência da publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública e do Regime de Administração Financeira do Estado, é aprovado, em 1997, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. Este documento foi

interpretado como um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna, que visava permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia, e por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado (n.º 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 232/97). O n.º 6 deste documento refere que o principal objectivo do POCP seria *“criar condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”*. Refere ainda, o n.º 7 deste documento, que o POCP deveria permitir:

- A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental;
- Disponibilizar informação para apoiar a actividade de controlo da actividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional.

Figura 6: Evolução da Contabilidade na Administração Pública



Fonte: Caiado et al (2007, p. 40)

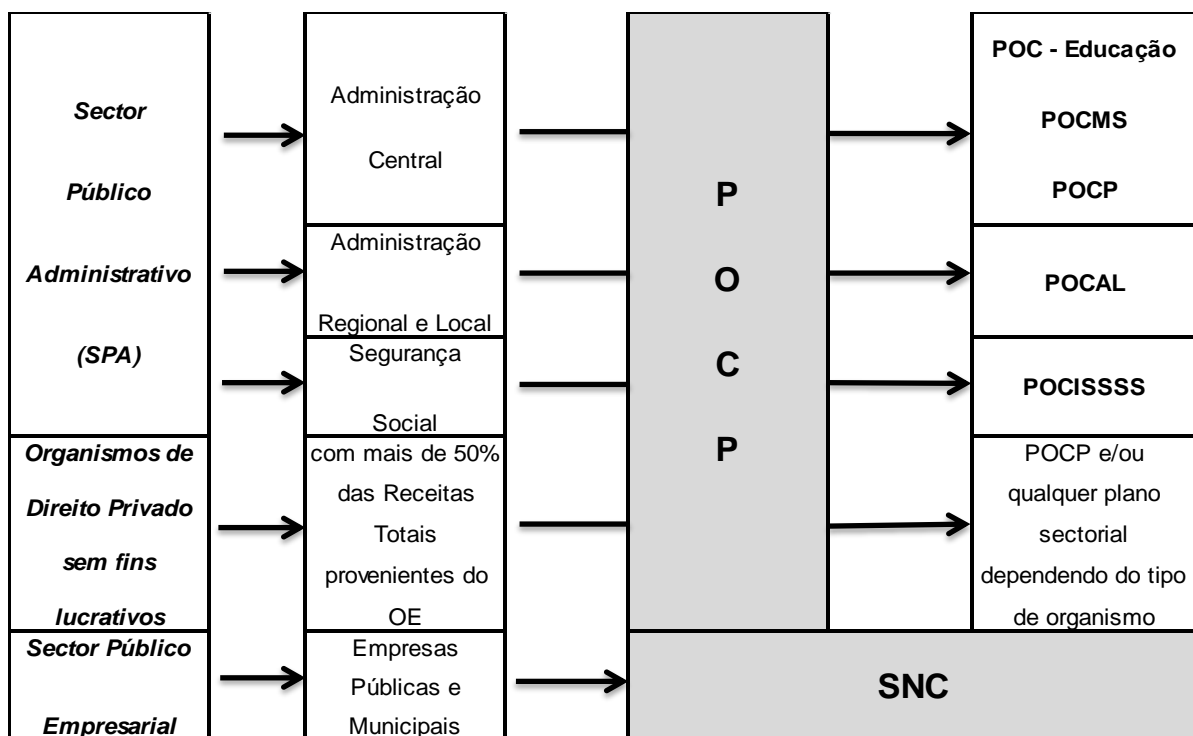
O POCP é de aplicação obrigatória *“a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à Segurança Social”*. É, também, aplicável *“às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente proveniente do Orçamento do Estado”* (n.º 1 e n.º 2 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 232/97).

De referir que, o art. 5º do referido diploma legal, previa a publicação de planos de contabilidade sectoriais. Neste sentido, como consequência da criação do POCP, surgiram os seguintes planos:

- Em 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL);
- Em 2000, através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC – Educação);
- Em 2000, através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS); e
- Em 2002, através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro, o Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Na figura seguinte (figura 7), podemos observar os diferentes sistemas contabilísticos aplicados no Sector Público, assim como as diferentes entidades nas quais estes devem ser aplicados.

Figura 7: Entidades e Sistemas Contabilísticos no Sector Público



Fonte: Caiado et al (2007, p. 44)

3.2.2 – O SCI na Administração Financeira do Estado

O Programa do XIII Governo Constitucional da República Portuguesa conferiu um “*lugar de destaque à função de controlo no quadro da reforma da Administração Pública, com particular ênfase para o reforço e revisão do sistema de controlo financeiro*”.¹⁹ Neste sentido, foi aprovado o

¹⁹ Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, que instituiu o Sistema de Controlo Interno (SCI) da Administração Financeira do Estado, colocado na dependência do Governo, e em especial articulação com o Ministério das Finanças (art. 1º).

Este diploma legal visava estruturar o sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado, assim como, consagrar um modelo articulado, integrado e coerente de controlo. O n.º 1 do art. 2º acrescenta que o SCI *“visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública”,* e que compreende *“os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial”*.

O n.º 2 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, conceitua o controlo da seguinte forma:

“Controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”.

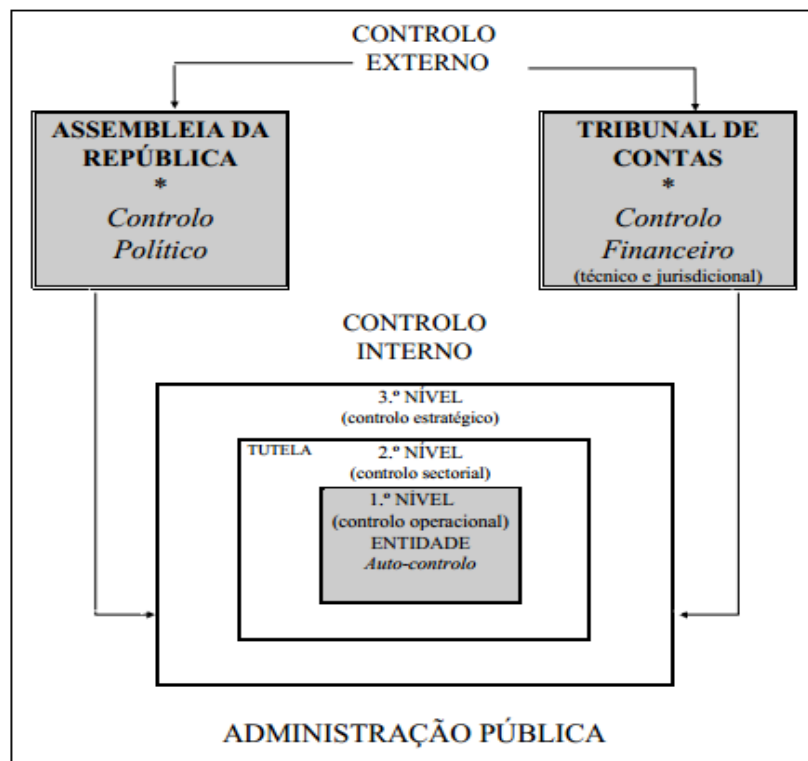
O SCI é integrado pelas Inspeções-Gerais, pela Direcção Geral do Orçamento (DGO), pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno (art. 3º do referido diploma legal).

De acordo com o art. 4º deste Decreto-Lei, o SCI está estruturado em três níveis de controlo:

- 1º Nível - Controlo operacional – *“consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções, é constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade”* (n.º 2 do art. 4º);
- 2º Nível - Controlo sectorial – *“consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno”* (n.º 3 do art. 4º);
- 3º Nível - Controlo estratégico – *“consiste na verificação, acompanhamento e informação, perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado.”*

Podemos observar, graficamente, a disposição destes níveis de controlo das Finanças Públicas na figura seguinte (figura 8).

Figura 8: Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas



Fonte: Tribunal de Contas (2009, p. 25)

As acções realizadas pelos órgãos de controlo referidos em cada um dos níveis devem ser planeadas e avaliadas de forma articulada, de modo a assegurar o funcionamento coerente e racional do sistema nacional de controlo interno, baseado nos seguintes princípios de coordenação (art. 5º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho):

- Suficiência dos controlos – *“o conjunto de acções de controlo realizados deve assegurar a inexistência de áreas não sujeitas a controlos, ou sujeitas a controlos redundantes”;*
- Complementaridade dos controlos – a actuação dos órgãos de controlo deve verificar-se no respeito pelas *“suas áreas de intervenção e pelos níveis em que se situam, com concertação entre eles quanto às fronteiras a observar e aos critérios e metodologias a utilizar nas intervenções”;*
- Relevância dos controlos - o planeamento e realização das intervenções devem ter em conta *“a avaliação do risco e a materialidade das situações objecto de controlo”.*

Com o objectivo de assegurar a observância dos referidos princípios e garantir o funcionamento do SCI, foi criado o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno, composto por todos os inspectores-gerais, pelo director-geral do Orçamento, pelo presidente do Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, e pelos demais titulares de órgãos sectoriais e regionais de controlo interno. Este Conselho é presidido pelo Inspector-Geral de Finanças, funcionando junto do Ministério das Finanças e constituindo-se como um órgão de consulta do Governo em matéria de controlo interno (art. 6º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho). De referir, ainda, que o TC pode fazer-se representar nos trabalhos

sobre os planos e relatórios anuais, como observador, no Conselho Coordenador do SCI (art. 8º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho).

Segundo o art. 10º deste diploma legal, a disciplina operativa do SCI e o modo de funcionamento do Conselho Coordenador do SCI seriam estabelecidas em decreto regulamentar posterior, o que se concretizou com a aprovação do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12/11.

3.3 – Juntas de Freguesia

Segundo Patrício (n.d.)²⁰ as Juntas de Freguesia derivam das Juntas da Paróquia (criadas em 1830 pelo Governo Provisório, através do Decreto de 26 de Novembro) que tiveram origem nas freguesias religiosas e que correspondiam aos seus limites territoriais, constituindo-se como a mais pequena unidade administrativa da Época Contemporânea. Em 1913 são criadas as paróquias civis pela Lei n.º 88 de 7 de Agosto. De acordo com a Lei n.º 621 de 23 de Junho de 1916, as paróquias civis passaram a ser designadas por Freguesias.

A Revolução de 25 de Abril de 1974 *“veio criar em Portugal condições para que se iniciasse um período de grande autonomia local”*²¹. Em consequência, conforme o Preâmbulo da CRP, *“a Revolução restituiu aos Portugueses os direitos e liberdades fundamentais. No exercício destes direitos e liberdades, os legítimos representantes do povo reúnem-se para elaborar uma Constituição que corresponde às aspirações do país”*, que viria a ser aprovada a 2 de Abril de 1976 pela Assembleia Constituinte.

A CRP contemplou, desde o início, as autarquias locais, estabelecendo no art. 235º que *“a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais”*, definindo estas como *“pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”*.

Apesar de, segundo a Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL)²², as formas de organização autárquica das comunidades locais em Portugal remontar, pelo menos, à época medieval, a actual organização democrática das autarquias locais portuguesas foi, como anteriormente referido, constitucionalmente consagrada em 1976. *“A democracia local foi inaugurada em 1977, com a realização das primeiras eleições autárquicas”*.

Em 1985, o Conselho da Europa aprovou a Carta Europeia de Autonomia Local (aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90 de 23.10) que consagrava as autarquias locais como um dos principais fundamentos de todo o regime democrático, acrescentando no seu art.º 2º que o *“princípio da autonomia local deve ser reconhecido pela legislação interna e, tanto quanto possível, pela Constituição”*. O conceito de autonomia local é apresentado no art. 3º, como sendo o *“direito e a capacidade efectiva de as autarquias locais*

²⁰ Patrício, Sandra (n.d.) *História (das Juntas de Freguesia)*. Publicado pela Junta de Freguesia de Sines. Sines. Documento disponível em: <http://www.jf-sines.pt/AFreguesia/Historia/Paginas/Historia.aspx>

²¹ Junta de Freguesia de Pampilhosa (2009). *História Administrativa das Juntas de Freguesia*. Pampilhosa, Mealhada. Documento disponível em: http://www.jf-pampilhosa.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=82&Itemid=97

²² Direcção-Geral das Autarquias Locais. (2011). *O que são as Autarquias Locais*. Obtido em <http://www.dgaa.pt/default.asp?s=12168>.

regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, sob sua responsabilidade e no interesse das respectivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”.

O art. 236º da CRP identifica, como autarquias locais, as freguesias, os municípios e as regiões administrativas. Segundo a DGAL (2011)²³, Portugal tem “308 municípios, dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira”, e ainda “4259 freguesias, das quais 4050 no território continental e 209 nos territórios insulares”. A mesma entidade refere que todas elas “têm pessoal, património e finanças próprios”, e que a sua gestão compete “aos respectivos órgãos, razão pela qual a tutela do Estado sobre a gestão patrimonial e financeira dos municípios e das freguesias é meramente inspectiva”, ficando assim salvaguardada “a democraticidade e a autonomia do poder local”.

Quanto às Finanças Locais, a DGAL refere que, “no quadro da repartição dos recursos públicos, as autarquias locais dispõem de receitas próprias, beneficiando ainda de receitas provenientes dos impostos do Estado. As transferências financeiras do Estado para os municípios e para as freguesias, no âmbito do Fundo Geral Municipal (FGM), do Fundo de Base Municipal (FBM), do Fundo de Coesão Municipal (FCM) e do Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF), são processadas pela DGAL”.

Em termos de organização, o art.º 239 da CRP estabelece que as autarquias locais compreendem uma assembleia eleita dotada de poderes deliberativos e um órgão executivo colegial perante ela responsável, sendo ambos constituídos por um número adequado de membros.

Ao nível de Freguesias, o art.º 244 da CRP, refere que os seus órgãos representativos são a Assembleia de Freguesia e a Junta de Freguesia. A Assembleia de Freguesia é o órgão deliberativo (art. 245º da CRP) e a Junta de Freguesia é o órgão executivo colegial da freguesia (art. 246º). De referir que as Freguesias são o órgão democrático mais próximo da população, constituindo-se como a base do sistema democrático, revestindo-se duma importância acrescida.

Em 2002 foi publicada a Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro, que estabeleceu o regime jurídico do funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias, assim como as suas competências (este diploma legal veio substituir o primeiro documento legal que estabeleceu este regime, a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro).

Relativamente à Assembleia de Freguesia, o art. 4º (assim como o n.º 2 dos art. 239º da CRP) refere que é eleita directamente pelos cidadãos recenseados na freguesia, segundo o sistema de representação proporcional. A sua composição varia consoante o número de eleitores. Assim, de acordo com o art 5º da Lei n.º 5-A/2002, será composta por:

- 19 membros, se o número de eleitores for superior a 20000;
- 13 membros, se superior a 5000 eleitores e inferior ou igual a 20000;
- 9 membros, se superior a 1000 eleitores e igual ou inferior a 5000;
- 7 membros, se o número de eleitores for igual ou inferior a 1000.

²³ Direcção-Geral das Autarquias Locais. (2011). *O que são as Autarquias Locais*. Obtido em <http://www.dgaa.pt/default.asp?s=12168>.

As competências da Assembleia de Freguesia constam do art.º 17 da Lei n.º 5-A/2002 de 11.01, das quais se salienta, num contexto de controlo, a alínea e) do n.º 1, *“acompanhar e fiscalizar a actividade da junta”*. Como se pode constatar no n.º 2 deste artigo 17º, algumas das competências previstas no art. 34º - competências da Junta de Freguesia, carecem de aprovação, apreciação e autorização da Assembleia de Freguesia., tais como os exemplos que se seguem:

- Aprovar as opções do plano, a proposta de orçamento e suas revisões;
- Apreciar o Inventários de todos os bens, direitos e obrigações patrimoniais e respectiva avaliação, assim como apreciar e votar os documentos de prestação de contas;
- Autorizar a freguesia a contrair empréstimos de curto-prazo e a proceder a aberturas de crédito;
- Aprovar posturas e regulamentos;
- Ratificar a aceitação da prática de actos da competência da Câmara Municipal, delegados na Junta.

No que respeita à Junta de Freguesia, órgão executivo como anteriormente referido, o n.º 2 do art.º 23 da Lei n.º 5-A/2002 refere que *“é constituída por um presidente e por vogais, sendo que dois exercerão as funções de secretário e de tesoureiro”*. De acordo com o n.º 1 do art. 24º, o presidente da junta será o cidadão que encabeçar a lista mais votada na eleição para a assembleia de freguesia. Relativamente aos vogais, o n.º 2 do art. 24º refere que estes serão eleitos pela assembleia de freguesia, mediante proposta do presidente da junta. Ainda relativamente aos vogais, o seu número é variável mediante o número de eleitores:

- Nas freguesias com 5000 ou menos eleitores haverá dois vogais;
- Nas freguesias com mais de 5000 eleitores e menos de 20000, serão quatro;
- Nas freguesias com 20000 ou mais eleitores, o número de vogais será de seis.

Quanto às suas competências, de acordo com o art. 33º da Lei n.º 5-A/2002, estas podem ser próprias, ou delegadas pela Câmara Municipal (conforme art. 37 da Lei n.º 5-A/2002). Estas últimas terão de ser objecto de protocolo de delegação de competências, sendo que esta depende da aprovação da Junta de Freguesia, necessitando de ratificação por parte da Assembleia de Freguesia.

No que concerne às competências próprias, estas constam do art. 34º deste diploma legal, das quais se destacam:

- Relativamente à organização e funcionamento dos seus serviços e da sua gestão corrente (n.º1 do art. 34º), compete à Junta de Freguesia gerir os seus serviços e os seus recursos humanos; administrar e conservar o património da freguesia; elaborar e manter actualizado o cadastro dos bens móveis e imóveis da freguesia; assim como adquirir os bens móveis necessários ao funcionamento dos serviços e alienar os que se tornem dispensáveis;
- No âmbito do planeamento da respectiva actividade e da gestão financeira (n.º 2 do art. 34º), compete à Junta de Freguesia elaborar e submeter a aprovação da Assembleia de Freguesia as opções do plano e a proposta do orçamento, assim como as revisões às opções do plano e ao orçamento que sejam necessárias; executar as opções do plano e

orçamento, bem como aprovar as suas alterações; elaborar e aprovar a norma de controlo interno, bem como o inventário de todos os bens, direitos e obrigações patrimoniais e respectiva avaliação, e ainda os documentos de prestação de contas que deverão ser submetidos à apreciação do órgão deliberativo; e remeter ao Tribunal de Contas os documentos de prestação de contas da Freguesia;

- No que se refere ao ordenamento do território e urbanismo (n.º 3 do art. 34º), é da competência da Junta de Freguesia participar e colaborar com a Câmara Municipal no processo de elaboração dos planos municipais de ordenamento do território, assim como facultar a sua consulta aos interessados; aprovar operações de loteamento urbano e obras de urbanização, respeitantes a terrenos integrados no domínio patrimonial privado da freguesia; pronunciar-se sobre projectos de construção e de ocupação da via pública sempre que solicitado pela Câmara Municipal; e executar, por empreitada ou administração directa, as obras que constem das opções do plano e tenham dotação orçamental adequada nos instrumentos de gestão previsional;
- Ao nível dos equipamentos integrados no respectivo património, compete à Junta de Freguesia gerir, conservar e promover a limpeza dos cemitérios, de balneários, lavadouros e sanitários públicos; gerir e manter parques infantis públicos, assim como zelar pelos chafarizes e fontanários existentes; e promover a conservação de abrigos de passageiros não concessionados;
- No âmbito das suas relações com outros órgãos autárquicos, é da competência deste órgão formular propostas ao órgão deliberativo sobre matérias da competência deste; elaborar e submeter à aprovação do órgão deliberativo posturas e regulamentos com eficácia externa, necessários à boa execução das atribuições cometidas à freguesia; e deliberar e propor à ratificação do órgão deliberativo a aceitação da prática de actos inseridos na competência de órgãos do município, que estes nela pretendam delegar.

Um outro aspecto importante das autarquias locais, prende-se com o seu financiamento. Tal como refere a DGAL²⁴, o n.º 2 do art. 238º da CRP definiu que *“o regime das finanças locais será estabelecido por lei e visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correcção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau”*. Neste sentido, está em vigor a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, Lei das Finanças Locais (que revogou a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto), que define no art. 17º as receitas das freguesias:

- *“50% do produto da receita do IMI sobre prédios rústicos;*
- *O produto de cobrança de taxas, nomeadamente provenientes da prestação de serviços pelas freguesias;*
- *O rendimento de mercados e cemitérios das freguesias;*
- *O produto de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam às freguesias;*

²⁴ Direcção-Geral das Autarquias Locais. (2012). *Fundo de Financiamento das Freguesias*. Obtido em <http://www.dgaa.pt/default.asp?s=12106>.

- O rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por elas administrados, dados em concessão ou cedidos pela exploração;
- O produto de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor das freguesias;
- O produto da alienação de bens próprios, móveis ou imóveis;
- O produto de empréstimos de curto prazo;
- Outras receitas estabelecidas por lei ou regulamento a favor das freguesias”.

Através de acordos entre as partes e ao abrigo das competências delegadas pela Câmara Municipal na Junta de Freguesia, as actividades resultantes desta delegação de competências será custeada pelo município, constituindo-se como mais uma fonte de financiamento das Juntas de Freguesia.

Conforme o art. 30º deste diploma legal, “as freguesias têm direito a uma participação nos impostos do estado equivalente a 2,5% da média aritmética simples da receita do IRS, IRC e do IVA, nos termos do n.º 2 do art. 19º, a qual constitui o Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF)”. Os montantes das transferências financeiras correspondentes às receitas das freguesias previstas neste artigo são anualmente inscritas na Lei do Orçamento de Estado, e são transferidos trimestralmente até ao dia 15 do 1º mês do trimestre correspondente (art. 31º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro). A distribuição do FFF pelas freguesias obedece aos critérios estipulados no art. 32º deste diploma legal, que são:

- “50% a distribuir de acordo com a sua tipologia:
 - ✚ 14% a distribuir igualmente por todas as freguesias integradas em áreas predominantemente urbanas;
 - ✚ 11% a distribuir igualmente por todas as freguesias integradas em áreas mediantemente urbanas;
 - ✚ 25% a distribuir igualmente por todas as freguesias integradas em áreas predominantemente rurais;
- 5% igualmente por todas as freguesias;
- 30% na razão directa do número de habitantes;
- 15% na razão directa da área”.

Do exposto, percebe-se o que são as Juntas de Freguesia, como estas funcionam, quais as suas funções, os seus recursos, mas o mais relevante, a sua importância, é evidenciada pela mensagem do Executivo da Junta de Freguesia de Moita que afirma que “a importância das Juntas de Freguesia como órgão autárquico deve-se sobretudo à relação de proximidade com as populações o que lhes permite assumir-se como agentes activos do progresso, combatendo as assimetrias, as desigualdades e promover o desenvolvimento económico, social e cultural”. Também a Junta de Freguesia de Cacilhas (2012) declara, no seu sítio da internet, que “as Juntas de Freguesia desenvolvem serviços relevantes de proximidade e facilitam o acesso das populações e entidades locais a serviços públicos. As Juntas de Freguesia são essenciais à vida das populações, dada a sua relação de proximidade, vizinhança e confiança com os cidadãos que permitem de forma eficaz resolver muitos dos seus problemas do quotidiano”.

3.4 – POCAL

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) encontra-se regulamentado no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14/09, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02/12, pelo Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 05/04, e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, constituindo uma das principais reformas da administração financeira e das contas públicas, nos últimos anos, na Administração Local. Carvalho et al (2006, p. 28) classifica o POCAL como um *“edifício estruturante do ponto de vista conceptual, organizacional e instrumental da informação contabilística para efeitos de gestão, controlo e informação”*.

Iniciada em 1979 pelo Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Julho, esta reforma começou por uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos até então à Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado. Em 1983, o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, veio aperfeiçoar o sistema instituído e introduzir a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de actividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas. Para complementar este diploma, surge em 1984 o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro, que institucionalizou na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade das autarquias locais.

A crescente preocupação com os princípios de economicidade, eficiência e eficácia das actividades desenvolvidas pelas autarquias locais exigiu um conhecimento integral e exacto da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais, o que levou à adopção do regime estabelecido no Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho, para a contabilidade dos serviços municipalizados, que adaptou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) à organização patrimonial e financeira daqueles serviços. O contínuo desenvolvimento das competências e actividades dos municípios, e a crescente exigência de informação contabilística para a gestão conduziram à publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, o qual contemplava a criação de planos contabilísticos sectoriais, surgindo assim o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) que, por se basear na aplicação dos princípios do POCP, permitiu dar uma visão de conjunto dos entes estaduais, cumprindo o art. 6º da Lei das Finanças Locais: *“o regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a sua uniformização, normalização e simplificação”*. Neste sentido, o art. 45º da Lei das Finanças Locais define que a contabilidade das autarquias locais se rege pelo POCAL.

Segundo o Preâmbulo do POCAL, o principal objectivo deste consiste na *“integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna”*, constituindo-se como um *“instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”*, e que permita:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos;
- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais;

- Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP;
- Ter em consideração os princípios de uma utilização racional das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria, no âmbito da execução orçamental;
- Uma melhor uniformização de critérios de previsão;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

Em conformidade com o POCAL, a contabilidade autárquica deverá assentar em quatro pilares básicos (Carvalho et al, 2006, p. 30):

- Concepção da contabilidade como sistema de informação suportada informaticamente;
- Delimitação do enquadramento da contabilidade autárquica, através da definição do marco económico e jurídico da actividade financeira das autarquias locais;
- Identificação dos utilizadores da informação de contabilidade pública autárquica;
- Definição dos fins a que se destina.

O art. 2º do POCAL refere a obrigatoriedade de aplicação do mesmo por todas as autarquias locais e entidades equiparadas. Por sua vez, o art. 3º enuncia o que compõe a contabilidade das autarquias locais, onde consta o SCI. A introdução deste mecanismo constituiu-se como uma das principais alterações, pelo que a actividade de controlo passou a estar dotada de uma enorme importância dentro das autarquias, estando legislada no ponto 2.9 do POCAL.

Refira-se, também, que a implementação deste regime contabilístico tornou-se obrigatório a partir de 1 de Janeiro de 2002 (art. 10º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro)²⁵, sendo que, até esse momento, se designava por período transitório, e que, no decorrer deste, as autarquias locais podiam optar entre a aplicação do regime contabilístico anterior, e o aprovado pelo referido diploma legal. O n.º2 do art. 10º impunha, ainda, que estas autarquias, até 1 de Janeiro de 2002, elaborassem e aprovassem o inventário e respectiva avaliação, bem como o balanço inicial, os documentos previsionais e o SCI.

Quadro 8: Principais diferenças entre o anterior e o novo sistema contabilístico aplicado aos Municípios, Freguesias e Serviços Municipalizados.

	<i>Anterior Sistema Contabilístico</i>	<i>Novo Sistema Contabilístico</i>
<i>Informação Contabilística:</i> <i>Municípios</i>	Orçamental	Orçamental, Patrimonial e de Custos
<i>Informação Contabilística:</i> <i>Freguesias</i>	Orçamental	Orçamental (regra geral)
<i>Informação Contabilística:</i> <i>Serviços Municipalizados</i>	Patrimonial e de Custos	Orçamental, Patrimonial e de Custos
<i>Legislação</i>	Diversa	POCAL
<i>Em vigor</i>	Até 31 de Dezembro de 2001	A partir de 1 de Janeiro de 2002

²⁵ O período transitório para a adopção do POCAL, por parte das autarquias locais, era até 1 de Janeiro de 2001 na redacção original do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, continuando assim na sua primeira alteração através da Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, sendo alterada para a redacção actual através do Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro.

Fonte: adaptado de Carvalho et al (2006, p. 23)

Tal como se refere na introdução ao POCAL (§ 1), este é um regime de contabilidade inovador, no qual se integra os princípios orçamentais e contabilísticos, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço e a demonstração de resultados, assim como os documentos previsionais (que se consubstanciam nas Grandes Opções e no Orçamento) e os de prestação de contas (mapas de execução orçamental, a execução anual do plano plurianual de investimento, o mapa de fluxos de caixa e os anexos às demonstrações financeiras). Os documentos anuais definidos permitem conhecer as previsões estabelecidas pelos responsáveis autárquicos, assim como o resultado anual da sua actividade e a situação patrimonial da autarquia local.

O POCAL define dois regimes de organização contabilística: um regime completo e um regime simplificado. Segundo a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (CCDRN)²⁶ o regime completo é aplicado a *“todas as autarquias locais (e entidades equiparadas para efeitos do POCAL) cujo movimento anual de receita seja superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública”* (€ 1.716.400,00)²⁷. As restantes ficam enquadradas no regime simplificado.

Os pontos 2 e 3 das Considerações Técnicas do POCAL definem os documentos de prestação de contas obrigatórios para cada regime contabilístico. Assim, para as autarquias sujeitas ao regime completo, os documentos de prestação de contas obrigatórios e que terão de ser remetidos ao Tribunal de Contas são:

- Balanço;
- Demonstração de Resultados;
- Mapas de Execução Orçamental;
- Anexos às Demonstrações Financeiras;
- Relatório de Gestão.

Para as autarquias sujeitas ao regime simplificado, os documentos de prestação de contas obrigatórios são:

- Controlo Orçamental – Despesa;
- Controlo Orçamental – Receita;
- Execução anual do plano plurianual de investimentos;
- Operações de tesouraria;
- Contas de ordem;
- Fluxos de caixa;
- Empréstimos;
- Outras dívidas a terceiros;
- Caracterização da entidade e relatório de gestão.

²⁶ Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte. (2011). POCAL. Obtido em <http://www.ccr-norte.pt/pagina.php?p=322>.

²⁷ Para 2013, mantém-se o valor do índice 100 referente a 2009, € 343, 28 – n.º 2 da Portaria n.º 1553-C/2008, de 31 de Dezembro.

A grande diferença entre os dois regimes deriva do tipo de organização contabilística a que estão obrigados:

- *“As autarquias locais sujeitas ao regime simplificado aplicam unicamente a contabilidade orçamental;*
- *As autarquias locais sujeitas ao regime completo utilizam, de uma forma articulada, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a de custos”.*

Perante esta contabilidade autárquica, a aposta no controlo e na fiscalização constituem-se como pilares básicos para a sua modernização, podendo a auditoria desempenhar aqui um papel de extrema importância e garantia de evolução da contabilidade pública.

Em termos de auditoria, apesar da Lei de Bases da Contabilidade Pública (art. 12º) e do Regime de Administração Financeira do Estado (art. 53º) definirem a auditoria como uma das formas de controlo e fiscalização do Sector Público, e da Lei das Finanças Locais (art. 47º e art. 48º) e a DRA 873 (ponto 11)²⁸ preverem a existência de auditoria externa, ainda que apenas para os municípios e associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local, o POCAL não especificou regras muito profundas para a aplicação deste instrumento de apoio aos gestores autárquicos, nomeadamente para as Juntas de Freguesia, tendo apenas introduzido o SCI que funciona, principalmente, numa óptica de autocontrolo da própria entidade. Precisamente neste sentido, Carvalho et al (2006, p. 143) refere que o SCI previsto no POCAL apenas apresenta métodos e procedimentos de controlo por áreas de actuação financeira, não prevendo as correspondentes formas de controlo. Estas estão caracterizadas em dois documentos importantes definidos do regime financeiro do Estado: Decreto-Lei n.º 155/92, de 25 de Julho²⁹, e a Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto³⁰, respectivamente nos art. 53º e art 55º, onde se definem formas de controlo da gestão orçamental, permitindo distinguir o controlo interno do controlo externo. Contudo, de acordo com Costa, Pereira e Blanco (2006, p. 211), o sistema de auditoria e controlo do Sector Público Autárquico em geral (administrativo e empresarial) é exercido de várias formas:

- Tribunal de Contas (TC);
- Inspeção-Geral de Finanças (IGF);
- Inspeção-Geral de Administração do Território (IGAT);
- Conselho Fiscal ou Fiscal Único (FU);
- Revisor Oficial de Contas (ROC);
- Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna);
- Assembleias Municipais, Assembleias Gerais das Empresas;
- Controlo pelos cidadãos – Livro de Reclamações.

Ainda no âmbito do POCAL, foram criados dois subgrupos de trabalho, através dos Despachos n.º 4839/99, de 22 de Fevereiro, publicado no Diário da República n.º 57, II série, de 7 de Março, e n.º 19942/99, de 28 de Setembro, publicado no Diário da República n.º 245, II Série, de 20 de Outubro, que tinham por objectivo a uniformização do apoio técnico do POCAL e a

²⁸ Directriz de Revisão/Auditoria 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas

²⁹ Diploma legal que aprova o Regime de Administração Financeira do Estado

³⁰ Lei de Enquadramento Orçamental

coordenação da formação. Estes dois subgrupos são: o Subgrupo de formação profissional no âmbito do POCAL e o SATAPOCAL (Subgrupo de apoio à aplicação do POCAL).

O primeiro tinha por objectivo o lançamento das carências de formação, bem como a uniformização dos conteúdos das acções de formação a realizar sobre o POCAL³¹. No que concerne ao SATAPOCAL, este tem por objectivo salvaguardar a uniformidade interpretativa das questões suscitadas pelas autarquias locais, propondo notas técnicas e propostas de modificações legislativas, em articulação com as orientações da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Refira-se que, segundo o Regulamento Interno do SATAPOCAL, este subgrupo é constituído por representantes da DGAL, CCDR, RAA, RAM e CEFA, comunicado perante o Secretário de Estado da Administração Local (art. 2º), sendo que a sua coordenação é da competência da DGAL.

3.5 – Controlo Interno no POCAL

O POCAL apresenta no seu ponto 2.9 as considerações sobre o controlo interno, e o SCI previsto e a adoptar pelas Autarquias Locais. O SCI é apresentado da seguinte forma:

“Engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.” (ponto 2.9.1).

Tal como refere o Tribunal de Contas (2010), *“o controlo interno compreende uma vertente administrativa, relacionada com o controlo hierárquico e dos procedimentos, e outra contabilística, visando, essencialmente, assegurar a fiabilidade da informação contabilística e a salvaguarda dos activos”* (p. 13).

De modo geral, o controlo interno deve proporcionar à organização informações precisas e objectivas que reflectem a realidade, tornar-se indispensável na detecção de erros e fraudes e permitir atingir o máximo de resultados com o mínimo de recursos humanos, materiais e financeiros, constituindo-se como uma ferramenta fundamental para a Administração Local implementar qualidade nos serviços públicos, melhorando a resposta às necessidades dos cidadãos.

Segundo Costa et al (2006, p. 216-217), o SCI integrado no POCAL *“não visa expressamente a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, mas sim um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transacções na linha do preconizado na norma do IFAC n.º 6”*.

³¹ Secretaria Regional do Plano e Finanças da Madeira. POCAL. Informação disponível em <http://srpf.gov-madeira.pt/?modo=conteudos&conteudo=o-pocal#3>

Para Carvalho et al (2006, p. 142), o SCI previsto no POCAL segue o COSO no seu entendimento sobre o controlo interno, defendendo que este tem por base três objectivos:

- A conformidade às leis e regulamentos;
- A fiabilidade das informações produzidas;
- A realização e optimização das operações.

Precisamente neste sentido, no ponto 2.9.2 enumera os objectivos dos métodos e procedimentos de controlo:

- Salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares;
- Salvaguarda do património;
- Aprovação e controlo de documentos;
- Exactidão e integridade dos registos contabilísticos, assim como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- Incremento da eficiência das operações;
- Adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- Controlo das aplicações e do ambiente informático;
- Transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- Registo oportuno das operações pela quantia correcta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

A responsabilidade de aprovar e manter em funcionamento um SCI adequado é do órgão executivo, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente (ponto 2.9.3). No entanto, de acordo com a alínea a) do n.º2 do art. 53º da Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro, os regulamentos com eficácia externa e as propostas de alteração ao plano de organização da autarquia, devem ser objecto de aprovação pelo órgão deliberativo (Assembleia de Freguesia). Para um adequado SCI, na definição das funções de controlo e na nomeação dos respectivos responsáveis, deverá atender-se a três aspectos fundamentais (ponto 2.9.5):

- A identificação das responsabilidades funcionais;
- Os circuitos obrigatórios dos documentos e as respectivas verificações;
- O cumprimento dos princípios da segregação das funções de acordo com as normas legais e os são princípios de gestão, nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.

Segundo Carvalho et al (2006, p. 143), o controlo interno pode, ainda, ser caracterizado considerando que deverá efectuar-se prévia, concomitante e sucessivamente à realização das operações de execução orçamental, podendo assumir, neste contexto, duas formas: controlo político e controlo administrativo. O controlo político corresponde ao controlo efectuado pelo órgão deliberativo. No que respeita ao controlo administrativo, este assume duas formas:

- Autocontrolo - é exercido pelos órgãos competentes e dirigentes dos próprios serviços e traduz-se em critérios de organização e funcionamento dos órgãos e serviços (plano das organizações), e nos respectivos procedimentos, circuitos contabilísticos, e pontos de controlo, com avaliação crítica pela própria entidade que decide ou executa;
- Controlo interno - através de auditorias e com uma componente fortemente preventiva, que será exercida pela monitorização sistemática dos sistemas de informação implementados, pelas recomendações produzidas nos relatórios às auditorias efectuadas, e pela produção de estudos e pareceres relativos a temas, procedimentos e legislação relacionada com o sistema financeiro das autarquias locais.

Ainda segundo estes autores (p. 144), o controlo interno definido no POCAL, encontra-se desenvolvido numa óptica de autocontrolo, o que exigiu um sistema de informação e de procedimentos, sustentado em regulamentos e normas adoptadas, por se considerarem necessários e essenciais ao acompanhamento e verificação de actividades e funções desenvolvidas pelos funcionários autárquicos. É desta forma que o POCAL fornece um conjunto de métodos e procedimentos para auxiliar o SCI.

Os mesmos autores (p. 145-147) defendem que o SCI segundo o POCAL deve abranger os aspectos representados no quadro 9.

Quadro 9: Composição do Sistema de Controlo Interno segundo o POCAL

<i>Elementos</i>	<i>Descrição</i>
<i>Norma de Controlo Interno</i>	Deve conter instruções relativas aos procedimentos de gestão financeira e métodos de controlo (definições das funções de controlo, identificação das responsabilidades funcionais e, circuitos documentais e definição dos correspondentes pontos ou verificação de controlo).
<i>Plano de Organização</i>	Deve incidir sobre a integração de todas as funções financeiras consideradas no POCAL, definição e segregação das funções, criação de um serviço de controlo interno e a centralização e controlo das compras;
<i>Regulamentos</i>	Deve incluir Regulamento dos Inventários, Regulamento dos Fundos de Maneio e Regulamento de utilização dos meios informáticos
<i>Manuais de Procedimentos</i>	Deve existir um Manual de Procedimento Contabilísticos (que inclua as instruções relativas aos procedimentos contabilísticos, a definição dos circuitos obrigatórios dos documentos e modelos de documentos contabilísticos) e um Manual de Procedimentos de Cadastro
<i>Manual de Auditoria Interna</i>	
<i>Plano de Contas</i>	

Fonte: Adaptado de Carvalho et al (2006, p. 147)

De acordo com o ponto 2.9.9 do POCAL, “os órgãos executivos das Autarquias Locais, cujas contas são enviadas a julgamento do TC, remetem à IGF e à Inspeção-Geral da Administração do Território (IGAT) cópia da NCI, bem como de todas as suas alterações, no prazo de 30 dias após a sua aprovação.”

O POCAL apresenta, no ponto 2.9.10, um conjunto de métodos e procedimentos obrigatórios que deverão constar da NCI. Estes métodos e procedimentos estão divididos em

quatro áreas distintas, designadamente, as áreas de controlo das disponibilidades, de controlo das contas de terceiros, de controlo das existências e de controlo do imobilizado.

No que respeita às disponibilidades (ponto 2.9.10.1 do POCAL), os métodos e procedimentos de controlo pretendem assegurar que:

- A importância em numerário existente em caixa seja apenas o necessário para as necessidades diárias, sendo o seu montante definido pelo órgão executivo (2.9.10.1.1 do POCAL);
- A abertura das contas bancárias tituladas pela autarquia são previamente sujeitas a deliberação do órgão executivo (2.9.10.1.2 do POCAL);
- Os cheques não preenchidos estão à guarda do responsável designado para o efeito, assim como os que já emitidos tenham sido anulados, inutilizando-se neste caso as assinaturas, quando as houver, e arquivando-se sequencialmente (2.9.10.1.3 do POCAL);
- A entrega dos montantes das receitas cobradas por entidades diversas do tesoureiro deverá ser feita diariamente, utilizando-se para o efeito os meios definidos pelo órgão executivo (2.9.10.1.4 do POCAL);
- As reconciliações bancárias serão feitas mensalmente e confrontadas com os registos da contabilidade, pelo responsável designado para o efeito, que não se encontre afecto à tesouraria, nem tenha acesso às respectivas contas correntes (2.9.10.1.5 do POCAL);
- Quando se verificarem diferenças nas reconciliações bancárias, estas serão averiguadas e prontamente regularizadas, se tal se justificar (2.9.10.1.6 do POCAL);
- Após o término do período de validade dos cheques em trânsito, proceder-se-á ao respectivo cancelamento junto da instituição bancária, efectuando-se os necessários registos contabilísticos de regularização (2.9.10.1.7 do POCAL);
- A virtualização da receita será evidenciada aquando da emissão do recibo para cobrança, sua cobrança e/ou anulação (2.9.10.1.8 do POCAL);
- O estado de responsabilidade do tesoureiro pelos fundos, montantes e documentos entregues à sua guarda será verificado, na presença deste ou seu substituto, através de contagem física do numerário e documentos sob a sua responsabilidade, a realizar pelos responsáveis designados para o efeito, nas seguintes situações (2.9.10.1.9 do POCAL):
 - a) Trimestralmente e sem aviso prévio;
 - b) No encerramento das contas de cada exercício económico;
 - c) No final e no início do mandato do órgão executivo eleito ou do órgão que o substituiu, no caso de aquele ter sido dissolvido;
 - d) Quando for substituído o tesoureiro;
- São lavrados termos da contagem dos montantes sob a responsabilidade do tesoureiro, assinados pelos seus intervenientes e, obrigatoriamente, pelo presidente do órgão executivo, pelo dirigente para o efeito designado e pelo tesoureiro, nos casos referidos na alínea c) do número anterior, e ainda pelo tesoureiro cessante, nos casos referidos na alínea d) do mesmo número (2.9.10.1.10 do POCAL);

- Para efeitos de controlo dos fundos de maneio, o órgão executivo deverá aprovar um regulamento que estabeleça a sua constituição e regularização, devendo definir a natureza da despesa a pagar pelo fundo, bem como o seu limite máximo, e ainda (2.9.10.1.11 do POCAL):
 - a) A afectação, segundo a sua natureza, das correspondentes rubricas da classificação económica;
 - b) A sua reconstituição mensal contra a entrega dos documentos justificativos das despesas;
 - c) A sua reposição até 31 de Dezembro;
- Para efeitos de controlo de tesouraria e do endividamento serão obtidos junto das instituições de crédito extractos de todas as contas de que a autarquia local é titular (2.9.10.1.12 do POCAL);
- O tesoureiro responde directamente perante o órgão executivo pelo conjunto das importâncias que lhe são confiadas e os outros funcionários e agentes em serviço na tesouraria respondem perante o respectivo tesoureiro pelos seus actos e omissões que se traduzam em situações de alcance, qualquer que seja a sua natureza, para o que o tesoureiro deve estabelecer um sistema de apuramento diário de contas relativo a cada caixa, segundo o que se encontre em vigor nas tesourarias da Fazenda Pública, com as necessárias adaptações (2.9.10.1.13 do POCAL);
- A responsabilidade por situações de alcance não são imputáveis ao tesoureiro estranho aos factos que as originaram ou mantêm, excepto se, no desempenho das suas funções de gestão, controlo e apuramento de importâncias, houver procedido com culpa (2.9.10.1.14 do POCAL);
- A fiscalização das tesourarias municipais que funcionam nas tesourarias da Fazenda Pública obedecem aos princípios constantes dos diplomas legais aplicáveis a estas, sem prejuízo do disposto nos nºs 2.9.10.1.1 a 2.9.10.1.13 (2.9.10.1.15 do POCAL);
- Sempre que, no âmbito das acções inspectivas, se realize a contagem dos montantes sob responsabilidade do tesoureiro, o presidente do órgão executivo, mediante requisição do inspector ou do inquiridor, deve dar instruções às instituições de crédito para que forneçam directamente àquele todos os elementos de que necessite para o exercício das suas funções (2.9.10.1.16 do POCAL).

Relativamente às contas de terceiros (ponto 2.9.10.2 do POCAL), os métodos e procedimentos de controlo deverão assegurar que:

- As compras serão feitas pelos responsáveis do sector designado para a realização de compras, com base em requisição externa ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e de contratos (2.9.10.2.1 do POCAL);
- A entrega de bens será feita no sector designado para o efeito, obrigatoriamente distinto do sector referido na alínea anterior, onde se procede à conferência física, qualitativa e

quantitativa, e se confronta com a respectiva guia de remessa, onde é aposto um carimbo de "Conferido" e "Recebido", se for o caso (2.9.10.2.2 do POCAL);

- Periodicamente, o funcionário para tal designado fará a reconciliação entre os extractos de conta corrente dos clientes e dos fornecedores com as respectivas contas da autarquia local (2.9.10.2.3 do POCAL);
- Na contabilidade serão conferidas as facturas com a guia de remessa e a requisição externa, após o que serão emitidas as ordens de pagamento e enviadas cópias dos documentos ao sector responsável pelo aprovisionamento (2.9.10.2.4 do POCAL);
- Caso existam facturas recebidas com mais de uma via, será aposto nas cópias, de forma clara e evidente, um carimbo de "Duplicado" (2.9.10.2.5 do POCAL);
- Se efectuem reconciliações na conta de devedores e credores (2.9.10.2.6 do POCAL);
- Se efectuem reconciliações nas contas de empréstimos bancários com instituições de crédito e se controlem os cálculos dos juros (2.9.10.2.7 do POCAL);
- Se efectuem reconciliações nas contas "Estado e outros entes públicos" (2.9.10.2.8 do POCAL).

No que concerne às existências (ponto 2.9.10.3 do POCAL), os métodos e procedimentos de controlo pretendem que:

- A cada local de armazenagem de existências corresponda um responsável nomeado para o efeito (2.9.10.3.1 do POCAL);
- O armazém apenas faça entregas mediante a apresentação de requisições internas devidamente autorizadas (2.9.10.3.2 do POCAL);
- As fichas de existências do armazém sejam movimentadas de forma a que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes no mesmo armazém (2.9.10.3.3 do POCAL);
- Os registos nas fichas de existências sejam feitos por pessoas que, sempre que possível, não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém (2.9.10.3.4 do POCAL);
- As existências sejam periodicamente sujeitas a inventariação física, podendo utilizar-se testes de amostragem, procedendo-se prontamente às regularizações necessárias e ao apuramento de responsabilidades, quando for o caso (2.9.10.3.5 do POCAL).

Por último, relativamente ao imobilizado (ponto 2.9.10.4 do POCAL), os métodos e procedimentos de controlo deverão assegurar que:

- As fichas do imobilizado serão mantidas permanentemente actualizadas (2.9.10.4.1 do POCAL);
- As aquisições de imobilizado efectuar-se-ão de acordo com o plano plurianual de investimentos e com base em deliberações do órgão executivo, através de requisições externas ou documento equivalente, designadamente contrato, emitido pelos responsáveis designados para o efeito, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente em matéria de empreitadas e fornecimentos (2.9.10.4.2 do POCAL);

- Serão realizadas reconciliações entre os registos das fichas e os registos contabilísticos quanto aos montantes de aquisições e das amortizações acumuladas (2.9.10.4.3 do POCAL);
- Se efectuará a verificação física periódica dos bens do activo imobilizado, e que se conferirá com os registos, procedendo-se prontamente à regularização a que houver lugar e ao apuramento de responsabilidades, quando for o caso (2.9.10.4.4 do POCAL).

Contudo, tal como refere o Tribunal de Contas (2010), os órgãos executivos têm a liberdade de integrar no seu SCI outras áreas que são igualmente importantes para a sua organização e que considerem adequados ao desenvolvimento eficiente das respectivas actividades (p. 14). Igual posição têm Carvalho et al (2006) que defendem que o SCI *“deve actuar em outras componentes do Balanço (por exemplo sobre a reavaliação dos Fundos Patrimoniais), na Demonstração de Resultados, no Mapa de Fluxos de Caixa e na Contabilidade de Custos”* (p. 161).

O SCI previsto no POCAL, na prática, segundo Costa et al (2006), *“traduziu-se na elaboração por parte das autarquias de manuais onde expressamente se transcrevem os objectivos de controlo interno, bem como algumas formas de concretizar esses objectivos”* (p. 217). Acrescentaram, ainda, que a eficácia da implantação destes sistemas vai depender muito da atitude das autarquias *“perante o controlo (cultura de controlo) e das estruturas criadas para dinamizar o seu cumprimento e melhoria permanente”*.

Carvalho et al (2006) sugerem que, o controlo interno de gestão previsto nos pontos 2.9.3, 2.9.7 e 2.9.8 do POCAL, obrigarão à manutenção, com carácter permanente, de auditorias aos serviços. Defendem, ainda, que se tornará imprescindível a criação de um serviço de auditoria interna, fruto da necessidade de verificação da aplicação da Norma de Controlo Interno da autarquia, o qual verificará, acompanhará, avaliará e informará sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, projectos ou operações desenvolvidas pelos diferentes serviços autárquicos, o qual terá, como objectivos (p. 144-145):

- *“Prevenir ou assinalar as deficiências do sistema de controlo;*
- *Informar sobre a aplicação e funcionamento dos regulamentos e procedimentos de autocontrolo;*
- *Verificar a fiabilidade da informação produzida”.*

PARTE II

METODOLOGIA

CAPÍTULO 4 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Neste capítulo é apresentado uma breve síntese da literatura apresentada, que dará origem ao questionário a apresentar às Juntas de Freguesia, e que servirá de fundamentação para o caso empírico.

4.1 – POCAL

Na sequência da Reforma da Administração Financeira do Estado, iniciada em 1990 com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, que conduziu à aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, em 1997, através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 03/09, e que contemplava a criação de planos contabilísticos sectoriais, surge em 1999 o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02, de aplicação obrigatória por todas as autarquias locais (art. 2.º do POCAL) desde 1 de Janeiro de 2002 (art. 10º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02/12), concretizando uma reforma profunda na administração financeira e nas contas públicas da Administração Local.

Este diploma legal definiu dois regimes contabilísticos com base na dimensão financeira da autarquia: um regime completo, e um regime simplificado. Segundo a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (CCDRN)³² o regime completo é aplicado a *“todas as autarquias locais (e entidades equiparadas para efeitos do POCAL) cujo movimento anual de receita seja superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública”* (€ 1.716.400,00)³³. As restantes ficam enquadradas no regime simplificado.

No que concerne aos documentos de prestação de contas obrigatórios para cada regime contabilístico, segundo os pontos 2 e 3 das Considerações Técnicas do POCAL, as autarquias sujeitas ao regime completo deverão elaborar e remeter para o Tribunal de Contas o Balanço, a Demonstração de Resultados, os Mapas de Execução Orçamental, os Anexos às Demonstrações Financeiras e o Relatório de Gestão. Por sua vez, as autarquias sujeitas ao regime simplificado, deverão elaborar os documentos de Controlo Orçamental (de despesa e de receita), a Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos, as Operações de Tesouraria, as Contas de Ordem, os Fluxos de Caixa, os Empréstimos, Outras Dívidas a Terceiros e a Caracterização da entidade e Relatório de Gestão.

Em suma, as autarquias locais sujeitas ao regime simplificado aplicam unicamente a contabilidade orçamental, e as sujeitas ao regime completo utilizam, de forma articulada, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a de custos.

³² Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte. (2011). POCAL. Obtido em <http://www.ccr-norte.pt/pagina.php?p=322>.

³³ Para 2013, mantém-se o valor do índice 100 referente a 2009, € 343, 28 – n.º 2 da Portaria n.º 1553-C/2008, de 31 de Dezembro.

O objectivo principal do POCAL, de acordo com o preâmbulo do mesmo, consistia na *“integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna”* que, segundo Carvalho et al (2006, p. 30), assenta em quatro pilares básicos:

- A contabilidade deverá funcionar como um sistema de informação suportado informaticamente;
- Delimitação do enquadramento da contabilidade autárquica, através da definição do marco económico e jurídico da actividade financeira das autarquias locais;
- Os utilizadores da informação de contabilidade pública autárquica deverão ser identificados;
- Deverá ser definido os fins a que esta se destina.

O mesmo art. 10º do POCAL impunha, ainda, que até à data de implementação obrigatória deste diploma, as autarquias elaborassem e aprovassem o inventário e respectiva avaliação, bem como o balanço inicial, os documentos previsionais e o SCI.

Com o objectivo de auxiliar as autarquias locais na adopção e aplicação do POCAL, foram criados o Subgrupo de formação profissional no âmbito do POCAL e o SATAPOCAL, através dos Despachos n.º 4839/99, de 22/02, e Despacho n.º 19942/99, de 28/09, respectivamente.

4.2 – Controlo Interno

O Sistema de Controlo Interno está contemplado no POCAL (art. 3.º do POCAL), e a sua importância reflecte-se no facto de o Controlo Interno aparecer legislado no ponto 2.9 do POCAL. Apesar de não contemplar a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, este diploma legal apresenta um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transacções (Costa et al, 2006, p. 216-217).

Segundo Carvalho et al (2006, p. 142), o SCI previsto no POCAL segue o conceito apresentado pelo COSO em 1992, tendo por objectivos:

- A conformidade às leis e regulamentos aplicáveis;
- A fiabilidade das informações produzidas;
- A realização e optimização das operações.

Para o TC (2009, p.47), o controlo interno visa prevenir a ocorrência de erros e irregularidades, e a maximização do desempenho da entidade. Por sua vez, o IIA (citado por Marçal et al, 2011, p. 13), defende que as premissas do controlo interno visam:

- A confiança e integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos activos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.

A responsabilidade de aprovar e manter em funcionamento um SCI adequado é do órgão executivo, devendo assegurar o seu acompanhamento e avaliação permanente (ponto 2.9.3

do POCAL). Contudo, para um adequado SCI, na definição das funções de controlo e na nomeação dos respectivos responsáveis, existem três aspectos fundamentais a ter em conta (ponto 2.9.5 do POCAL):

- A identificação das responsabilidades funcionais;
- Os circuitos obrigatórios dos documentos e as respectivas verificações;
- O cumprimento dos princípios da segregação de funções de acordo com as normas legais e os sãos princípios de gestão, nomeadamente, para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.

Segundo Carvalho et al (2006, p. 144) o controlo interno definido pelo POCAL encontra-se desenvolvido numa óptica de autocontrolo. A sua importância é enorme uma vez que os autarcas vão tomar decisões com base nas informações recolhidas através do acompanhamento do controlo interno, tratando-se de um instrumento privilegiado de autocontrolo da entidade que, para a optimização do funcionamento da mesma, deve ser permanentemente revisto e ajustado (Attie, 2000, p. 113).

Desta forma, deve ser dada especial atenção à concepção do SCI, devendo obedecer a princípios básicos, como refere Marçal et al (2011, p.14), em consonância com o TC (2009, p. 50):

- Segregação de funções;
- O controlo das operações;
- Definição de autoridade e de responsabilidade;
- Competência do pessoal;
- Registo metódico dos factos.

A estes, o TC (2009, p. 51), acrescenta ainda outros requisitos essenciais para o regular funcionamento do SCI:

- Autorização das operações;
- Rotação periódica do pessoal;
- Avaliação adequada de todos os resultados;
- Formação permanente ao pessoal.

O SCI previsto no POCAL deve ser visto como um todo e, segundo Carvalho et al (2006, p.145-147), composto por:

- Norma de Controlo Interno;
- Plano de Organização;
- Regulamentos;
- Manuais de Procedimentos;
- Manual de Auditoria Interna;
- Plano de Contas.

No seu ponto 2.9.10, o POCAL apresenta um conjunto de métodos e procedimentos obrigatórios que deverão fazer parte da NCI, estando divididos em quatro áreas distintas:

- Disponibilidades;
- Controlo das Contas de Terceiros;
- Controlo das Existências;

➤ Controlo do Imobilizado.

A estes, segundo o TC (2010, p. 14), os órgãos executivos têm a liberdade de acrescentar no seu SCI outras áreas que são igualmente importantes para a sua organização e que considerem adequados ao desenvolvimento eficiente das respectivas actividades.

Contudo, o regular funcionamento do SCI pode ser posto em causa por diversos factores, entre os quais o conluio de duas ou mais pessoas, ou a inapropriada derrogação dos controlos pela gerência (ISA 315, p. A47), o que levou Moraes et al (2007, p. 30) a evidenciar três aspectos críticos do controlo interno: a integridade, os valores éticos, e a competência das pessoas.

Neste sentido, Marçal et al (2011, p. 55), na linha do preconizado pelo TC, destacou as seguintes limitações ao controlo interno:

- O conluio, que não é totalmente evitado pela segregação de funções;
- Os poderes de autorização podem ser usados de forma abusiva;
- A competência e integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas;
- A falta de motivação dos autarcas para a correcta implantação do SCI;
- A impreparação para operações pouco usuais;
- A relação custo-benefício.

Também Costa (2010, p. 233-234) colocou ênfase nas limitações ao SCI referindo como factores que merecem especial atenção os seguintes:

- A dimensão (no nosso caso, da autarquia);
- A existência de erros humanos, conluio e fraudes, colocando especial ênfase na competência e integridade moral dos recursos humanos;
- A crescente utilização de meios informáticos.

Em suma, a importância do SCI é inegável, e apesar das limitações existentes, uma autarquia deve atribuir especial atenção ao seu SCI como forma de otimizar o seu funcionamento. Aliás, tal como Moraes et al (2007, p. 38) afirmam, *“uma entidade de sucesso não se compadece com ocorrências imprevisíveis. É necessário identificar e acompanhar os seus objectivos, avaliando o controlo interno”*.

4.3 – Auditoria

Apesar da auditoria ter sido definida como uma das formas de controlo e fiscalização do Sector Público pela Lei de Bases da Contabilidade Pública (art. 12º) e pelo Regime de Administração Financeira do Estado (art. 53º), e a Lei das Finanças Locais (art. 47º e art. 48º) e a DRA 873 (ponto 11) preverem a existência de auditoria externa, ainda que apenas para os municípios e associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local, a verdade é que o POCAL não especificou regras muito profundas para a aplicação deste instrumento de apoio aos gestores autárquicos, nomeadamente para as Juntas de

Freguesia, tendo apenas introduzido o SCI que funciona, principalmente, numa óptica de autocontrolo da própria entidade.

Contudo, segundo Carvalho et al (2006, p. 144-145), o controlo interno de gestão previsto nos pontos 2.9.3, 2.9.7 e 2.9.8 do POCAL, obrigará à manutenção, com carácter permanente, de auditorias aos serviços, e que a criação de um serviço de auditoria interna se tornará imprescindível fruto da necessidade de verificação da aplicação da NCI da autarquia. Este serviço terá como principais objectivos:

- Prevenir ou assinalar as deficiências do SCI;
- Informar sobre a aplicação e funcionamento dos regulamentos e procedimentos de autocontrolo;
- Verificar a fiabilidade da informação produzida.

Refira-se que, segundo Costa (2010, p. 92), inicialmente a auditoria interna visava a salvaguarda dos activos das organizações, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão, a constatação acerca da credibilidade da informação financeira e a detecção de fraudes, e que a evolução do conceito de auditoria interna (IIA, 1999) tornou mais abrangente a sua área de acção, direccionando esta actividade para o acréscimo de valor e melhoria das operações da organização, e ainda o apoio à organização para atingir os seus objectivos.

De acordo com Marçal et al (2011, p. 70), particularmente no que respeita aos organismos públicos, é legítimo concluir que a actividade de auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão, sempre por consideração aos objectivos de maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar resposta às diversas necessidades.

Assim, com a criação de serviços de auditoria interna, ficará concretizada a Reforma da Administração Financeira do Estado, iniciada em 1990 com a Lei de Bases da Contabilidade Pública, que começou por dar atenção à fiscalização da gestão orçamental através de um sistema de controlo sistemático sucessivo (n.º 1, art. 11.º, Lei n.º 8/90, de 20/02), e que previa a existência de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de direcção nos serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira (n.º 1 do art. 12.º da referida Lei).

CAPÍTULO 5 – CASO EMPÍRICO

Tal como nos refere Hill & Hill (2012, p. 21), uma investigação empírica pode ser vista como uma viagem. Começou na revisão de literatura sobre o tema escolhido, e agora segue para a parte empírica da investigação.

Neste capítulo é apresentado um estudo com o objectivo de aferir o actual nível de implementação e a importância do SCI, previsto no POCAL, e implementado pelas Juntas de Freguesia.

Dado o elevado número de Juntas de Freguesia (4050 no território continental e 209 nos territórios insulares), optámos por cingir a nossa população da investigação às Juntas de Freguesia dos Concelhos da Maia e de Matosinhos. Desta forma, elaborou-se um questionário, dirigido aos Presidentes destas autarquias, por forma a podermos concluir sobre o tema.

5.1 – Formulação do problema: Objectivo e questões de investigação

De acordo com Quivy & Campenhoudt (2008, p. 44), *“a melhor forma de começar um trabalho de investigação em ciências sociais consiste em esforçar-se por enunciar o projecto sob a forma de uma pergunta de partida. Com esta pergunta, o investigador tenta exprimir o mais exactamente possível aquilo que procura saber, elucidar, compreender melhor”*. Assim, esta pergunta, que segundo os mesmos autores deverá ser clara, exequível e pertinente (p. 44), visa traduzir o objectivo que o investigador pretende alcançar.

Segundo Fortin (1999, p. 100), o objectivo de um estudo *“é um enunciado declarativo que precisa as variáveis-chave, a população alvo e a orientação da investigação”*.

Com a Reforma da Administração Financeira do Estado foi visível uma crescente preocupação com o controlo e a fiscalização, inicialmente numa vertente orçamental, e actualmente numa vertente mais global. Como consequência, surgiu o SCI, presente em todos os organismos da Administração Pública, com o objectivo de se tornar num instrumento privilegiado de apoio à gestão dos mesmos, permitindo um aumento da eficácia e eficiência das operações, uma maior fiabilidade da informação financeira, e o cumprimento com os diplomas legais aplicáveis.

Neste contexto, esta dissertação pretende concluir sobre a real implementação e funcionamento do SCI nas Juntas de Freguesia, de acordo com o previsto no POCAL, como instrumento privilegiado de apoio à gestão autárquica. A importância do SCI, e o seu acompanhamento, são também objectivos presentes, caminhando-se no sentido da adopção da Auditoria Interna nestas autarquias, garantindo que o SCI funciona com o controlo e supervisão de pessoal tecnicamente qualificado: o Auditor.

Tendo presentes estes objectivos, procuramos responder às questões que de seguida se apresenta:

1. O SCI previsto no POCAL está devidamente implementado e em funcionamento na autarquia? O mesmo é acompanhado e avaliado?

O SCI surgiu através do POCAL, e encontra-se regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14/09, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02/12, pelo Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 05/04, e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12.

Este diploma legal visava uma modernização da contabilidade autárquica, com uma clara aposta no controlo e na fiscalização, podendo a auditoria desempenhar um papel de extrema importância e garantia de evolução da contabilidade pública.

A adopção do POCAL por parte das autarquias locais e entidades equiparadas é obrigatória (art. 2.º), sendo que este contempla, entre outros, a adopção do SCI (art. 3.º). A implementação deste novo regime contabilístico tornou-se obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2002.

Neste contexto, o controlo interno deve proporcionar à organização informações precisas e objectivas que reflectem a realidade, tornar-se imprescindível na detecção de erros e fraudes, e permitir atingir o máximo de resultados com o mínimo de recursos humanos, materiais e financeiros. Assim, constituindo-se este mecanismo como uma ferramenta fundamental para a Administração Local implementar qualidade nos serviços públicos e melhorar a resposta às necessidades dos cidadãos, é importante percebermos se este está, de facto, implementado e a funcionar em prol das autarquias.

2. Quais as principais dificuldades sentidas pelos autarcas na aplicação do SCI, e quais as vantagens da existência dum SCI bem implementado?

Conforme já referido, *“uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um controlo interno forte. Isto é verdade para todas as organizações”* (OROC)³⁴.

Conforme Attie (2000, p. 113) refere, o controlo interno reveste-se duma enorme importância, uma vez que os gestores das organizações vão tomar as suas decisões com base nas informações recolhidas através do acompanhamento dos controlos internos.

Assim, o SCI constitui-se como uma mais-valia para todas as organizações, do qual decorrem diversas vantagens, devendo, também, obedecer a determinados princípios no momento da sua concepção. Porém, a excelência de um SCI não garante um nível de segurança razoável na prevenção, limitação e detecção de erros e irregularidades. Neste sentido, o IFAC, através da ISA 315³⁵ (p.A46), alerta-nos que, a eficácia de qualquer SCI tem limites que devem, sempre, ser tidos em conta quando se avalia o efectivo funcionamento deste.

³⁴ OROC (n.d.). *Novo estatuto da IFAC trata do Controlo Interno numa Perspectiva com Base no Risco e o Papel dos Auditores que Exercem a sua actividade nas empresas*. Documento disponível em www.oroc.pt/gca/?id=895, consultado em 25 de Agosto de 2012.

³⁵ ISA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente, disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

3. Para os autarcas, seria benéfico a implementação de um Órgão / Serviço de Auditoria Interna nestas autarquias? Que vantagens teria?

A Reforma da Administração Financeira do Estado caracterizou-se por, entre outras, uma grande aposta no controlo e na fiscalização, inicialmente, das contas públicas, e posteriormente, numa análise global de tudo o que influencia o desempenho duma entidade.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública, em 1990, primeiro pilar da referida reforma, previa (art. 12.º, n.º 1) que os organismos com autonomia administrativa e financeira deveriam dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de direcção. Também a Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto), no n.º 5 do art. 55.º, previa o recurso, nos casos em que se justificasse, a serviços de empresas de auditoria.

Esta evolução da importância do controlo interno e da auditoria no Sector Público, manifestou-se, também, no POCAL. Assim, segundo Carvalho et al (2006, p. 144-145), o controlo interno de gestão previsto nos pontos 2.9.3, 2.9.7 e 2.9.8 do POCAL, obrigará à manutenção, com carácter permanente, de auditorias aos serviços, pelo que a implementação de auditoria interna nestas autarquias poderia trazer um conjunto de vantagens, de entre as quais, a melhoria da própria gestão autárquica.

Com a revisão da literatura apresentada, acrescida das respostas a estas perguntas, acreditámos ser possível demonstrar a importância destas autarquias locais, assim como a importância da existência do controlo interno, com um acompanhamento técnico adequado, contribuindo para uma melhoria inequívoca da gestão autárquica.

O investigador, para iniciar um projecto de investigação, necessita de decidir a melhor metodologia³⁶ a seguir, para assim poder atingir os objectivos inicialmente propostos.

Para Fortin (1999, p. 17) *“de todos os métodos de aquisição de conhecimentos, a investigação científica é o mais rigoroso e o mais aceitável, uma vez que assenta num processo racional (...) este método de aquisição de conhecimentos é dotado de um poder descritivo e explicativo dos factos, dos acontecimentos e dos fenómenos”*. A mesma autora acrescenta que a investigação científica é um processo sistemático e rigoroso que conduz à aquisição de novos conhecimentos.

Ainda segundo Fortin (1999, p. 17), é na fase metodológica que se *“operacionaliza o estudo, precisando o tipo de estudo, as definições operacionais das variáveis, o meio onde se desenrola o estudo e a população”*.

Neste sentido, Silva (2009, p. 93) sustenta que *“é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adoptados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados”*.

³⁶ De acordo com Fortin (1999, p. 372), metodologia significa o “conjunto dos métodos e das técnicas que guiam a elaboração do processo de investigação científica”.

Assim, pode-se concluir que o estudo metodológico é realizado com o objectivo de recolher informação sobre a exequibilidade e exactidão de um método de investigação.

5.2 – Tipo de Estudo

O nosso estudo é de natureza exploratória (o comportamento das variáveis e as relações que possam existir entre elas são desconhecidas do investigador), descritiva e interpretativa, uma vez que visa a recolha de dados observáveis e quantificáveis, que exploram e determinam a existência de relação entre variáveis, com vista à sua descrição.

Segundo Fortin (1999, p. 162), *“o objectivo do estudo descritivo consiste em discriminar os factores determinantes ou conceitos que, eventualmente, possam estar associados ao fenómeno em estudo”*. A mesma autora (p. 240) acrescenta que *“num estudo descritivo, os investigadores descrevem os factores ou variáveis e detectam relações entre essas variáveis ou factores. Escolherão, por conseguinte, o método de colheita de dados mais estruturado, tais como o questionário”*.

Este estudo contempla, também, uma abordagem metodológica quantitativa *“que consiste em comparar as categorias de respostas e em estudar as suas correlações”* (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 185). Ainda sobre a abordagem quantitativa, segundo Bogdan & Biklen (1994, p. 96), esta caracteriza-se por ser *“uma metodologia que enfatiza a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das percepções pessoais”*. Os mesmos autores identificam as cinco características que uma investigação quantitativa deverá possuir:

- A fonte directa de dados é o ambiente natural;
- Os dados recolhidos são, na sua essência, descritivos;
- Os dados são analisados de forma indutiva;
- É dada especial importância ao ponto de vista dos participantes.

Ao optar-se pela pesquisa quantitativa e envolvendo a obtenção de dados descritivos, daremos mais relevância ao processo de recolha de dados, preocupando-nos em retratar a perspectiva dos participantes.

5.3 – Hipóteses de trabalho

Quivy & Campenhoudt (2008, p. 135) afirmam que *“não há observação ou experimentação que não assente em hipóteses”*. Afirmam, também, que *“uma hipótese é uma proposição que prevê uma relação entre dois termos”*, ou seja, *“uma proposição provisória, uma pressuposição que deve ser verificada”* (p. 136).

Segundo os mesmos autores uma hipótese deve ser refutável, ou seja, deve poder *“ser testada quando existe uma possibilidade de decidir, a partir da análise de dados, em que medida é verdadeira ou falsa”*. Acrescentam, contudo que, mesmo que *“o investigador conclua pela confirmação da sua hipótese ao cabo de um trabalho empírico conduzido com cuidado, precaução*

e boa-fé, a sua hipótese não pode, ainda assim, ser considerada absoluta e definitivamente verdadeira” (p. 145).

Nesta investigação espera-se que, quanto maior o nível de habilitações literárias do Presidente da autarquia, maior será a percepção da importância do SCI. No mesmo sentido, quanto maior a dimensão da autarquia, maior valor será dado a um correcto SCI. Por outro lado, a implementação obrigatória de um SCI, preconizada pelo POCAL, aumentou o grau de exigência sobre estas autarquias, o que poderá trazer como consequência a implementação de serviços da auditoria interna nestas autarquias. Assim, definimos as seguintes hipóteses de investigação:

Hipótese 1:

Segundo Costa et al (2006, p. 217), a eficácia da implementação dos sistemas de controlo interno vai depender muito da atitude das autarquias *“perante o controlo (cultura de controlo) e das estruturas criadas para dinamizar o seu cumprimento e melhoria permanente”*. Como a autarquia é representada pelo seu Presidente, a cultura de controlo pode resultar numa formação académica superior, facto esse que poderá dotar o SCI de maior ou menor importância. Neste sentido, definimos a hipótese 1:

(H₀₁): Não existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia.

(H₁₁): Existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia.

Hipótese 2:

A eficácia de qualquer SCI tem limites que devem ser sempre tidos em consideração quando se avalia o seu efectivo funcionamento. De acordo com Costa (2010, p. 233-234), uma das principais limitações prende-se com a dimensão da empresa, no nosso caso, da autarquia, ou seja, numa autarquia com pouco pessoal tornar-se-á mais complicado de implementar um bom SCI. Desta forma, definimos as seguintes hipóteses:

(H₀₂): Não existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

(H₁₂): Existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

Hipótese 3:

Attie (2000, p. 113) reafirma a importância do SCI, uma vez que os gestores das organizações vão tomar as suas decisões com base nas informações recolhidas através do acompanhamento dos controlos internos. Assim, trata-se de um instrumento privilegiado de autocontrolo da entidade que, para a optimização do funcionamento da mesma, deve ser

permanentemente revisto e ajustado, para que o seu funcionamento seja o mais adequado. Surge assim a nossa hipótese 3:

(H0₃): Não existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI.

(H1₃): Existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI.

Hipótese 4:

Como já referido, Costa (2010, p. 233-234) sustenta que a dimensão, no nosso caso, da autarquia, pode constituir uma limitação ao funcionamento adequado do SCI. Adicionalmente, Carvalho et al (2006, p. 144-145), sugere que o controlo interno de gestão previsto nos pontos 2.9.3, 2.9.7 e 2.9.8 do POCAL, obrigará à manutenção, com carácter permanente, de auditorias aos serviços. Associado ainda a este ponto, recordámos que a Lei de Bases da Contabilidade Pública introduzida em 1990, defendia que os serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira deveriam passar a dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de direcção. Assim, surge a nossa hipótese 4:

(H0₄): Não existe relação entre a existência do Órgão / Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

(H1₄): Existe relação entre a existência do Órgão / Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

5.4 – População e amostra

Segundo Hill & Hill (2012, p. 41), a população, ou universo, é o *“conjunto total dos casos sobre os quais se pretende retirar conclusões”*. Na mesma linha, Fortin (1999, p. 202) sustenta que *“uma população é uma colecção de elementos ou de sujeitos que partilham características comuns, definidas por um conjunto de critérios”*.

Por vezes, o investigador depara-se com a ausência de tempo e de recursos suficientes para recolher e analisar dados para todos os casos do universo em estudo, pelo que considerará apenas uma parte dos casos, ou seja, a amostra do universo (Hill & Hill, 2012, p. 42).

De acordo com Fortin (1999, p. 202) *“a amostra deve ser representativa da população visada, isto é, as características da população devem estar presentes na amostra seleccionada”*. Neste sentido, conforme Hill & Hill (2012, p. 42), *“o que o investigador pretende ou pode fazer, na maioria das situações, é analisar os dados da amostra, tirar conclusões, e extrapolar as conclusões para o universo”*.

De referir também que, segundo Quivy & Campenhoudt (2008, p. 159), *“para conhecer o modo de funcionamento de uma empresa será necessário (...) interrogar os que dela fazem parte, ainda que o objecto de estudo seja constituído pela própria empresa, e não pelo seu pessoal”*.

Neste sentido, uma vez que o nosso objecto de estudo incide sobre as Juntas de Freguesia, e o seu representante máximo é o Presidente do Executivo, será a estes autarcas que nos dirigiremos para a obtenção de respostas às questões formuladas.

Após ter circunscrito o seu campo de análise, segundo Quivy & Campenhoudt (2008, p. 160), o investigador depara-se com três possibilidades: *“ou recolhe dados e faz incidir as suas análises sobre a totalidade da população coberta por esse campo, ou a limita a uma amostra representativa desta população, ou estuda apenas algumas componentes muito típicas, ainda que não estritamente representativas, dessa população”*.

Inicialmente, admitiu-se a hipótese de realizar este estudo a nível nacional para compreender o nível de implementação do SCI previsto no POCAL nas Juntas de Freguesia de todo o país, porém, dada a dimensão do universo, consideramos que seria de difícil execução, demasiado moroso, complexo e dispendioso. Perante isto, foi necessário redireccionar a população em questão, centrando-se o estudo nas Juntas de Freguesia dos Municípios da Maia e de Matosinhos, estabelecendo-se uma comparação entre as autarquias destes dois Municípios.

Assim, a população deste estudo é constituída pelas Juntas de Freguesia dos Municípios da Maia e de Matosinhos, e a nossa investigação incidirá sobre a totalidade desta população.

O Concelho da Maia é constituído por dezassete freguesias. O seu território estende-se por uma área que toca, a Norte o Concelho de Vila do Conde, e a Sul a cidade do Porto. Faz também fronteira com os Concelhos da Trofa, Santo Tirso, Valongo, Gondomar, e Matosinhos. Por sua vez, o Concelho de Matosinhos é constituído por dez freguesias e está localizado junto ao mar, paredes-meias com a cidade do Porto (Foz do Douro). Para Norte, sempre colado à orla marítima, estende-se até aos limites do município de Vila do Conde. Faz também fronteira com o Concelho da Maia.³⁷ Podemos observar a localização dos Municípios da Maia e de Matosinhos, e suas Freguesias nas figuras que se seguem (figura 9 e 10).

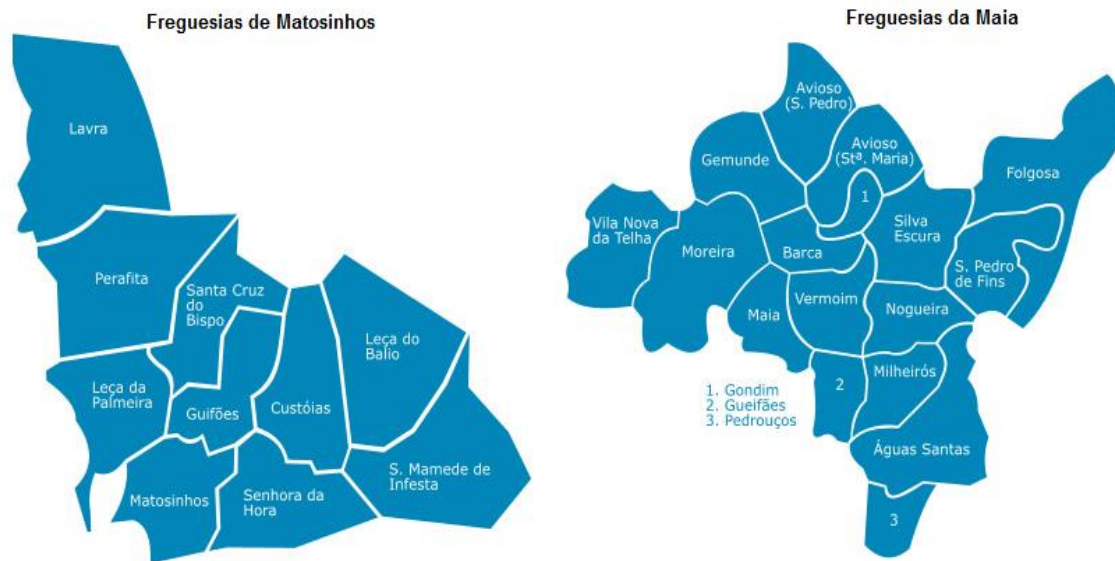
Figura 9: Distrito do Porto



³⁷ Informação retirada do site <http://retratoserecantos.pt/> disponível em 19-12-2012

Fonte: Associação Nacional de Municípios Portugueses³⁸

Figura 10: Freguesias dos Concelhos da Maia e de Matosinhos



Fonte: Adaptado do site <http://retratoserecantos.pt/>

5.5 – Recolha de dados

Segundo Quivy & Campenhoudt (2008, p.155), para se poder levar o trabalho de observação a bom porto, é necessário responder a três perguntas essenciais:

- Observar o quê?
- Observar em quem?
- Observar como?

Tendo já respondido às duas primeiras perguntas, centremo-nos na última. Observar como, segundo os mesmos autores (p. 163), consiste na *“construção do instrumento capaz de recolher ou de produzir a informação prescrita pelos indicadores”*, ou seja, consiste na definição do instrumento de pesquisa ou observação.

Ainda segundo Quivy & Campenhoudt (2008, p.163-164), esta recolha de informação pode ser através duma observação directa ou indirecta. Por observação directa entende-se *“aquela em que o próprio investigador procede directamente à recolha das informações, sem se dirigir aos sujeitos interessados”*. Por sua vez, a observação indirecta é aquela em que *“o investigador se dirige ao sujeito para obter a informação procurada”*. Assim, perante o objecto deste estudo, optámos por seguir uma observação indirecta.

Na observação indirecta, conforme Quivy & Campenhoudt (2008, p. 164), *“o instrumento de observação é um questionário ou um guião de entrevista”*, tendo ambos como função *“produzir ou registar as informações requeridas pelas hipóteses e prescritas pelos indicadores”*. Os mesmos autores (p. 181) diferenciam estes dois instrumentos da seguinte forma: o guião da entrevista é o

³⁸ Imagem disponível em <http://www.anmp.pt/anmp/pro/mun1/mun101w2.php?dis=13> a 19-12-2012

suporte da entrevista, mesmo estando muito estruturado fica sempre nas mãos do entrevistador; por sua vez, o questionário destina-se, frequentemente, à pessoa interrogada, sendo lido e preenchido por ela, daí ser imperativo uma clareza e precisão das perguntas de modo que todas as pessoas interrogadas as interpretem da mesma forma.

Segundo os mesmos autores (p. 188-191), o inquérito por questionário *“consiste em colocar a um conjunto de inquiridos, geralmente representativos de uma população, uma série de perguntas”* relativas a um determinado assunto. São, geralmente, *“muito mais elaborados e consistentes do que as sondagens”* de opinião. As respostas à maior parte das perguntas são, normalmente, *“pré-codificadas, de forma que os entrevistados devem obrigatoriamente escolher as suas respostas entre as que lhe são formalmente propostas”*. O questionário pode ser de administração indirecta *“quando o próprio inquiridor o completa a partir das respostas que lhe são fornecidas pelo inquirido”*, e de administração directa *“quando é o próprio inquirido que o preenche”*. Este instrumento de observação tem por vantagens *“a possibilidade de quantificar uma multiplicidade de dados e de proceder, por conseguinte, a numerosas análises de correlação, e o facto de a exigência, por vezes essencial, de representatividade do conjunto dos entrevistados poder ser satisfeita através deste método”*. Contudo, os dados recolhidos por este método em que um grande número de respostas são pré-codificadas, não têm significado por si mesmas, só podendo ser *“úteis no âmbito de um tratamento quantitativo”*, ou seja, através da análise estatística dos dados.

Por sua vez, e segundo os mesmos autores (p. 191-195), a entrevista distingue-se pela *“aplicação dos processos fundamentais de comunicação e de interacção humana”*. Caracteriza-se *“por um contacto directo entre o investigador e os seus interlocutores e por uma fraca directividade por parte daquele”*. Este método permite uma *“verdadeira troca”*, em que o interlocutor do investigador exprime as suas percepções, as suas interpretações ou as suas experiências, e o investigador *“através das suas perguntas abertas e das reacções”* do seu interlocutor, evita que a entrevista se afaste dos objectivos da investigação, acedendo a um *“grau máximo de autenticidade e de profundidade”*. As suas principais vantagens prendem-se com *“o grau de profundidade dos elementos de análise recolhidos e a flexibilidade e a fraca directividade do dispositivo que permite recolher os testemunhos e as interpretações dos interlocutores”*.

Perante o tipo de investigação que pretendemos efectuar e o universo a ser observado, o instrumento de observação que optamos foi o inquérito por questionário de administração indirecta, o qual segue em anexo (Apêndice). Esta opção prendeu-se com a dimensão do universo em estudo e com a maior celeridade que se verifica na recolha e tratamento dos dados, cuja análise é mais sistematizada, e por isso, mais simples.

O questionário é constituído por questões fechadas, uma vez que esta opção significa maior facilidade para a aplicação de análises estatísticas, permitindo comparações entre as respostas obtidas e facilitando a leitura dos resultados, e permite evitar processos ambíguos na interpretação e codificação das respostas.

Uma vez que se trata de questões fechadas, como refere Hill & Hill (2012, p. 105), *“é necessário escolher um conjunto de respostas alternativas para cada uma dessas perguntas”*.

Assim, foram associadas escalas de medida às várias alternativas de resposta, tendo sido utilizado, na generalidade, escalas nominais. Porém, às perguntas 2.9, 2.12, 2.13 e 3.5 associaram-se escalas ordinais no sentido de perceber a opinião dos autarcas relativamente aos aspectos apresentados nas referidas questões.

O questionário encontra-se dividido em três partes. A primeira pretende obter uma caracterização geral da autarquia, a segunda parte é sobre o controlo interno e o cumprimento do SCI proposto pelo POCAL, assim como a percepção dos autarcas sobre a importância do SCI e as dificuldades sentidas para o seu bom funcionamento, e a última parte incide sobre a Auditoria e o benefício que esta poderia representar para estas autarquias.

O questionário é direccionado aos Presidentes dos Executivos das Juntas de Freguesia, uma vez que são o responsável máximo destas autarquias, e como tal, são os mais capacitados para responder a estas questões. Contudo, no caso das autarquias em que o Presidente da autarquia tem as suas funções delegadas no seu Secretário, a colaboração solicitada foi dada por este último.

Para se procurar obter um grau de respostas ao nível do universo em estudo, optou-se por contactar via *email* todas as autarquias através do envio de um ofício acompanhado do questionário a solicitar a colaboração e a explicar o objecto do presente estudo, formalizando assim o pedido de colaboração. De imediato, procedeu-se ao contacto telefónico com o Presidente de cada autarquia explicando, de uma forma mais pessoal, todo o trabalho, solicitando o agendamento de uma reunião/entrevista de modo a que a resposta aos questionários fosse na presença do investigador, podendo desta forma esclarecer quaisquer dúvidas que possam surgir sobre o mesmo, assim como sensibilizar no sentido da colaboração neste estudo. Apesar da maior parte dos autarcas se ter disponibilizado para esta pequena reunião preenchendo nesse momento o questionário, uma pequena parte optou por preencher o questionário após a reunião, enviando a resposta ao questionário por *email*.

Estas reuniões/entrevistas com vista à obtenção de respostas ao questionário tiveram início em 16/01/2013 e terminaram em 01/02/2013. Das 27 Juntas de Freguesia que constituíam a nossa população, obteve-se 14 respostas em 17 possíveis no Concelho da Maia, e 9 respostas em 10 possíveis no Concelho de Matosinhos, as quais constituíram a amostra deste estudo.

De referir, por último, que de acordo com Fortin (1999, p. 42), “*a análise dos dados permite produzir resultados que podem ser interpretados pelo investigador. Os dados são analisados em função do objecto de estudo*”.

No tratamento de dados e análise quantitativa do estudo, utilizou-se a estatística descritiva e a estatística inferencial, o programa Microsoft Excel, e o *Statistical Package for the Social Science* (SPSS), versão 18.0. Os resultados serão apresentados em forma de gráficos e quadros para melhor visualização dos mesmos.

Relativamente às técnicas de inferência estatística, estas destinaram-se a testar as hipóteses anteriormente formuladas. A estatística inferencial tem como objectivo a análise e interpretação de amostras, de modo a inferir conclusões acerca da população (de onde se extraiu a amostra).

5.6 – Análise e interpretação dos dados

No presente ponto, pretendemos dar a conhecer os resultados obtidos, em função de toda a informação recolhida através do questionário (Apêndice).

Tal como referido anteriormente, a população deste estudo era composto por 27 Juntas de Freguesia. O Concelho da Maia tem 17 freguesias, das quais, se obteve 14 respostas (82,4%). Por sua vez, o Município de Matosinhos é composta por 10 freguesias, das quais se obteve 9 respostas (90%). Assim, das 27 autarquias locais, obtivemos 85,2 % de respostas (23 respostas) que constituem a nossa amostra.

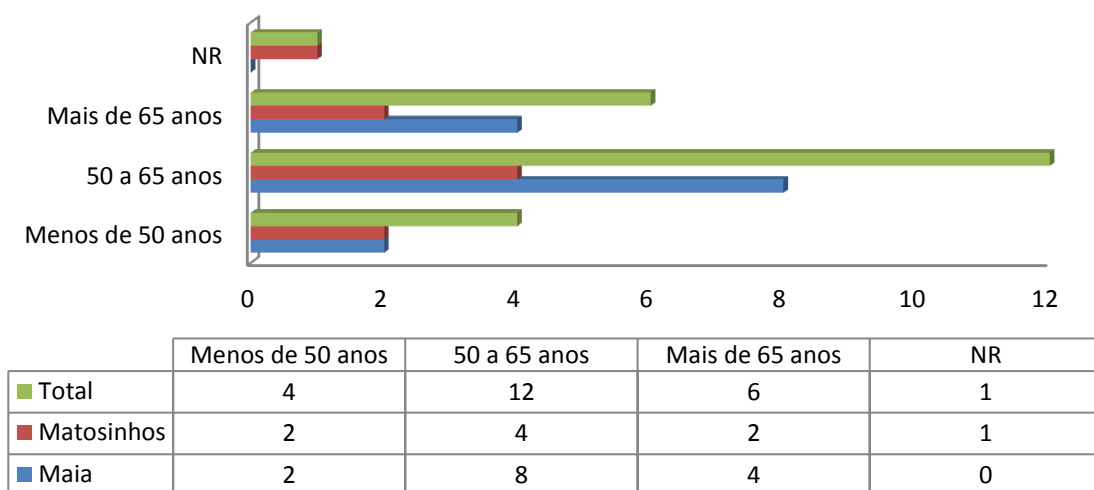
Especial atenção para um aspecto que se prende com a dimensão das autarquias. No que concerne à dimensão, esta será considerada consoante o número de eleitores, seguindo a Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro, nomeadamente o art. 24º que define o número de vogais. Desta forma, as autarquias com 5.000 ou menos eleitores serão consideradas de pequena dimensão, as Freguesias com mais de 5.000 eleitores e menos de 20.000 serão consideradas de média dimensão, e as autarquias com 20.000 ou mais eleitores serão consideradas de grande dimensão.

5.6.1 – Caracterização Geral

As primeiras duas questões do questionário prendiam-se com a identificação da Junta de Freguesia e o Concelho em que se situavam. Foi dada liberdade de resposta a todos os autarcas, podendo ou não responder, contudo, todos eles se identificaram e não colocaram qualquer obstáculo a essa mesma identificação.

No que concerne aos Presidentes de Junta, conforme o gráfico seguinte, a esmagadora maioria já ultrapassou a barreira dos 50 anos, sendo que mais de metade (n=12) se situa na classe etária dos 50 aos 65 anos, pelo que podemos afirmar que a maior parte dos autarcas em funções se encontram numa idade de pré-reforma, ou até mesmo tendo já atingido a reforma.

Gráfico 1 – Classe etária dos Presidentes de Junta de Freguesia

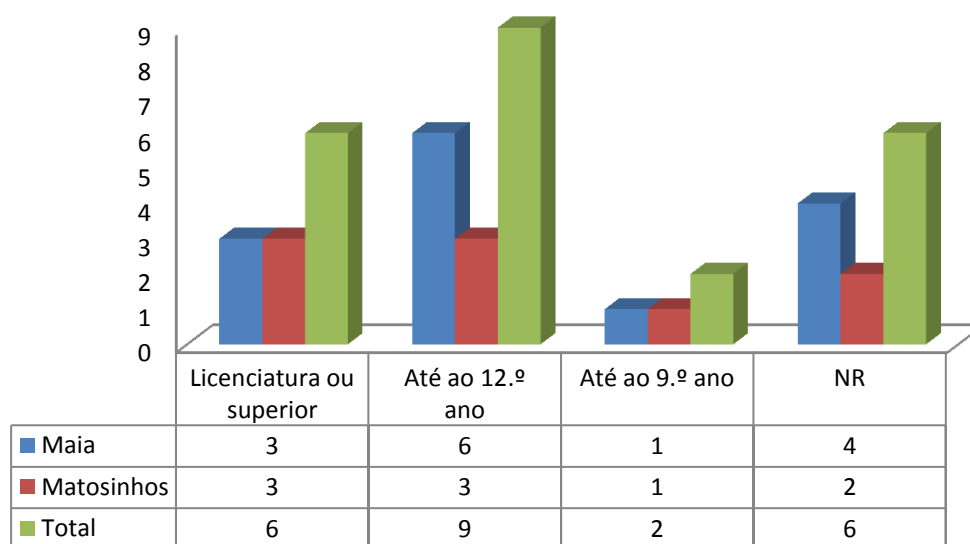


Saliente-se, também, que o autarca mais novo, é a única mulher a exercer funções, a Presidente da Junta de Freguesia de Santa Cruz do Bispo, Concelho de Matosinhos, com 45 anos. Por sua vez, os autarcas com idade mais avançada, são os das Juntas de Freguesia de S. Mamede de Infesta e da Maia com 73 anos.

Relativamente às habilitações académicas dos autarcas (Gráfico 2) obtivemos menos respostas. Quatro autarquias do Concelho da Maia, e duas autarquias do Concelho de Matosinhos, optaram por não responder a esta questão.

No Concelho da Maia, a maioria dos autarcas (n=6) detêm uma habilitação literária ao nível do ensino secundário (entre o 10.º e o 12.º anos de escolaridade), e apenas 3 têm um grau académico superior. No Concelho de Matosinhos, os autarcas com grau académico superior apresentam a mesma percentagem dos autarcas que detêm um grau académico situado entre o 10.º e 12.º anos de escolaridade.

Gráfico 2 – Habilitações académicas do autarca



Relativamente aos autarcas-tipo, podemos concluir que, estas autarquias são lideradas por homens (n=22; 95,7%), com uma idade superior a 50 anos (78,3%), com a maioria dos autarcas situados na classe etária entre os 50 e os 65 anos (n=12; 52,2%), pelo que podemos afirmar que um autarca-tipo já se encontra numa fase final da sua carreira profissional. Esta tendência é mais acentuada no Concelho da Maia, onde 8 autarcas (57,1%) se encontram nesta classe etária, enquanto no Concelho de Matosinhos metade dos autarcas que responderam a esta questão também se enquadram nesta classe etária.

Relativamente às habilitações académicas, 6 autarcas optaram por não responder (26,1%), sendo 4 deles do Concelho da Maia. A maioria dos autarcas (n=9; 39,1%) terminou os seus estudos no ensino secundário (entre o 10.º e 12.º anos), com especial incidência nos autarcas do Concelho da Maia (n= 6; 42,9%). Relativamente aos autarcas com grau académico superior, apenas existem 6 (26,1%), sendo metade de cada Concelho, mas com diferentes pesos na caracterização das autarquias, ou seja, os Presidentes com grau académico superior nas

Juntas de Freguesia da Maia correspondem a 21,4% (n=3), e nas Juntas de Freguesia de Matosinhos a percentagem sobe para 33,3% (n=6).

Em termos de curiosidade, mas sem podermos estabelecer relações por se tratar de apenas um caso, é o facto de a única autarca do sexo feminino, fugir ao autarca-tipo em todas as características, sendo a autarca mais nova da nossa amostra com apenas 45 anos, e possuindo grau de licenciatura.

Depois de identificados os autarcas-tipo das autarquias que contemplam o nosso estudo, vamo-nos centrar agora nos aspectos caracterizadores das próprias autarquias.

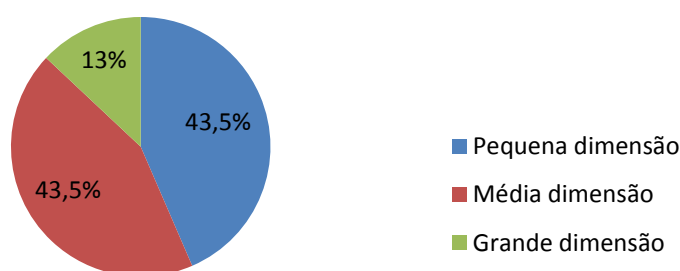
Como já referido, a dimensão das autarquias seguirá a Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro, ficando assim definida a dimensão da autarquia em função do número de eleitores.

O Concelho da Maia é constituído, maioritariamente, por autarquias de pequena dimensão (n=9; 64,3%), registando apenas uma autarquia com mais de 20.000 eleitores (Águas Santas). Relativamente ao Concelho de Matosinhos, predominam as autarquias de média dimensão (n=6; 66,7%), existindo apenas uma autarquia de pequena dimensão (Santa Cruz do Bispo), e duas com mais de 20.000 eleitores (Matosinhos e Senhora da Hora).

Quadro 10 – Número de eleitores das Freguesias

Número de eleitores da Freguesia	Maia		Matosinhos		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
5000 ou menos eleitores	9	64,3%	1	11,1%	10	43,5%
Mais de 5000 e menos de 20000	4	28,6%	6	66,7%	10	43,5%
20000 ou mais eleitores	1	7,1%	2	22,2%	3	13,0%
Total	14	100,0%	9	100,0%	23	100,0%

Gráfico 3 – Dimensão das Freguesias



Como se pode confirmar no gráfico 3, em termos percentuais globais, as autarquias de pequena e média dimensão igualam-se pelo contributo de cada Concelho, ou seja, a amostra é constituída por 10 autarquias de pequena dimensão (43,5%), e 10 autarquias de média dimensão (43,5%).

Relativamente ao número de funcionários, conforme se pode observar no quadro 11, este varia entre 2 e os 35 nas Juntas de Freguesia da Maia, e entre 6 e os 24 nas de Matosinhos. Em média, nas Juntas de Freguesia do Concelho de Matosinhos existem 13 funcionários, acima

da média verificada nas Freguesias do Concelho da Maia, algo que se explica com a predominância de autarquias de média dimensão em Matosinhos, e de pequena dimensão no Concelho da Maia.

Quadro 11 – Número de funcionários das autarquias

Número de Funcionários	Mínimo		Máximo		Média	
	Maia	Matosinhos	Maia	Matosinhos	Maia	Matosinhos
	2	6	35	24	5,5	13

De referir que, a Junta de Freguesia da Maia tem a seu cargo o Jardim Zoológico da Maia, para o qual teve de se dotar de pessoal para o seu funcionamento, facto que origina um valor máximo de funcionários nas autarquias do Concelho da Maia diferente do esperado. Se esta autarquia não fosse contabilizada, o valor máximo verificado seria 10.

Relacionando o número de funcionários com a dimensão de cada autarquia (Quadro 12), as Freguesias de pequena dimensão têm, em média, 4 funcionários nas autarquias do Concelho da Maia, e 7 funcionários nas autarquias do Concelho de Matosinhos. No que concerne às autarquias de média dimensão, no Município da Maia a média é de aproximadamente 9 funcionários, enquanto no Município de Matosinhos esse valor aproxima-se dos 14. Por último, as autarquias de grande dimensão têm, em média, 10 funcionários nas Freguesias da Maia, e aproximadamente 13 nas Freguesias de Matosinhos.

Quadro 12 – Número de funcionários atendendo à dimensão das autarquias

Dimensão das Autarquias	Maia				Matosinhos			
	N	Mínimo	Máximo	Média	N	Mínimo	Máximo	Média
Pequena dimensão	9	2	9	4	1	7	7	7
Média dimensão	4	4	35	8,5	6	6	24	13,5
Grande dimensão	1	10	10	10	2	8	17	12,5

Ainda sobre o quadro de pessoal, segundo o quadro 13, o número de funcionários afectos à contabilidade/tesouraria foi igual nos dois Concelhos (média 1). De facto, cada autarquia define as funções de cada funcionário, afectando a esta área quem entende e o número de funcionários que julga adequado.

Quadro 13 – Número de funcionários afectos à contabilidade / tesouraria

Número de Funcionários	Mínimo		Máximo		Média	
	Maia	Matosinhos	Maia	Matosinhos	Maia	Matosinhos
	0	1	4	2	1	1

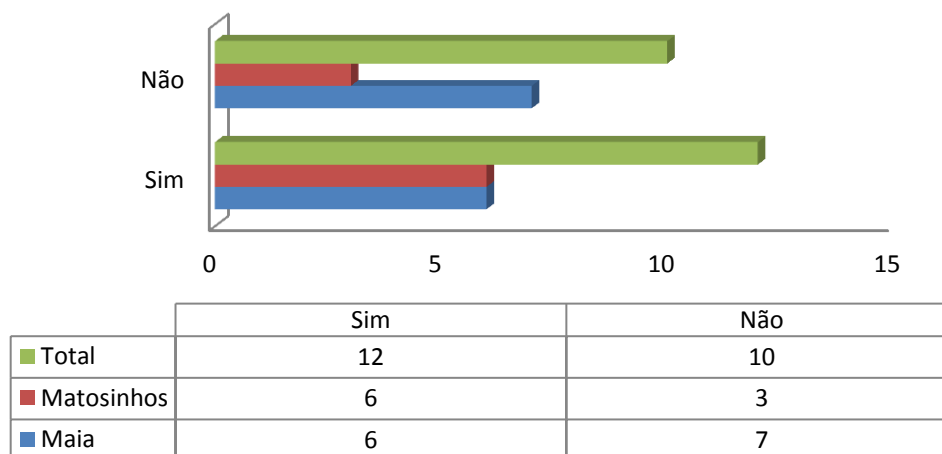
De referir que, no Concelho da Maia, existem 3 Juntas de Freguesia que assumem não ter nenhum funcionário responsável pela contabilidade/tesouraria, deixando esta temática

totalmente ao cuidado de uma entidade externa de consultoria contabilística contratada para o efeito.

Salienta-se, também, que a Freguesia de S. Pedro de Fins (Concelho da Maia), foi a única que referiu ter no seu quadro de pessoal um Técnico Oficial de Contas.

Apesar da maioria das autarquias ter, pelo menos, um funcionário afecto à contabilidade/tesouraria (apenas 3 autarquias do Concelho da Maia não têm nenhum), e com excepção da autarquia que tem TOC ao seu serviço, a preocupação com o cumprimento legal e a organização financeira da autarquia levou a que a maior parte das restantes 22 autarquias (n=12; 54,5%) contratasse um serviço de consultoria contabilística para apoio à gestão autárquica (estando aqui enquadradas as 3 autarquias que não tinham funcionários afectos à contabilidade/tesouraria), tendência acentuada no Concelho de Matosinhos onde 66,7% (n=6) das Juntas de Freguesia não dispõem deste serviço, ao contrário do Concelho da Maia, onde apenas 46,2% (n=6) contratou este serviço (ver gráfico 4).

Gráfico 4 – Autarquias com serviço de consultoria contabilística



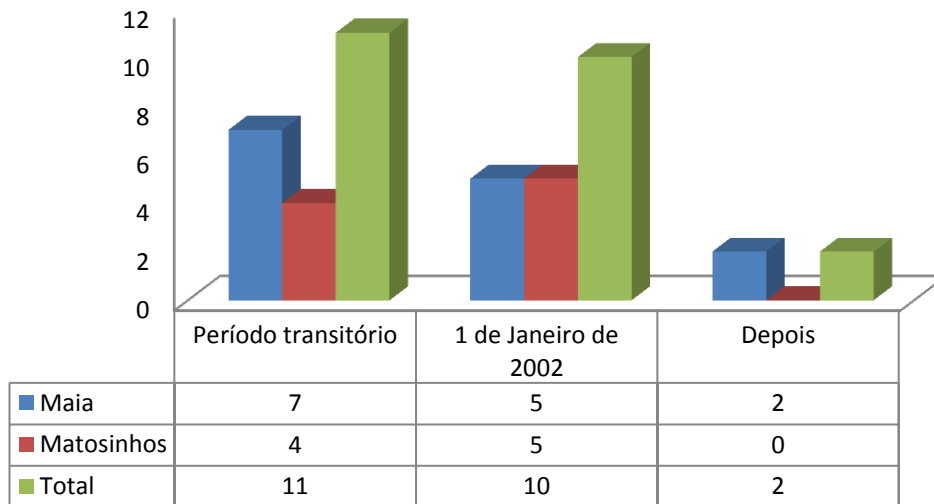
A ausência dum Técnico Oficial de Contas, ou de outro profissional com qualificação superior nesta área, assim como a não contratação dum serviço externo de apoio à contabilidade, poderá colocar em causa o correcto funcionamento financeiro da autarquia pela ausência de pessoal tecnicamente preparado.

Neste sentido, importa também perceber quando começaram a utilizar o POCAL. Como já referido, o POCAL passou a ser obrigatório a 1 de Janeiro de 2002, sendo que, desde a aprovação e publicação do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, até à data anteriormente referida, se designou de período transitório, podendo as autarquias adoptar o POCAL durante este período.

Conforme se pode verificar no gráfico seguinte, 91,3% (n=21) das autarquias respeitaram este prazo, sendo que as duas autarquias que não o respeitaram pertencem ao Concelho da Maia, sendo uma de pequena e outra de média dimensão. De referir, também, que 47,8% (n=11) das autarquias, adoptaram o POCAL no período transitório, com maior incidência no Concelho da Maia. A maior parte das Freguesias da Maia (n=7; 50%) introduziram o POCAL

durante o período transitório, ao passo que a maioria das Freguesias de Matosinhos (n=5; 55,6%) optaram pela data limite para a sua introdução.

Gráfico 5 – Momento de adopção do POCAL



Como se pode observar, existiram duas autarquias no Concelho da Maia que caíram num incumprimento temporal, ou seja, introduziram o POCAL em momento posterior à data de adopção obrigatória.

Ainda sobre a vertente contabilística das Juntas de Freguesia, à excepção de uma Junta de Freguesia do Concelho da Maia que optou por não responder, todos os restantes autarcas (n=22) referiram que o regime contabilístico adoptado é o regime simplificado.

5.6.2 – Controlo Interno

A segunda parte do questionário incidiu sobre o Controlo Interno. Pretendeu-se aferir sobre a real implementação do Sistema de Controlo Interno previsto no POCAL, assim como, sobre a importância atribuída pelos próprios autarcas a este mecanismo. Pretendeu-se, também, aferir da sensibilidade dos autarcas sobre as vantagens que o SCI traz para estas autarquias, assim como, das principais dificuldades sentidas para o correcto funcionamento do SCI.

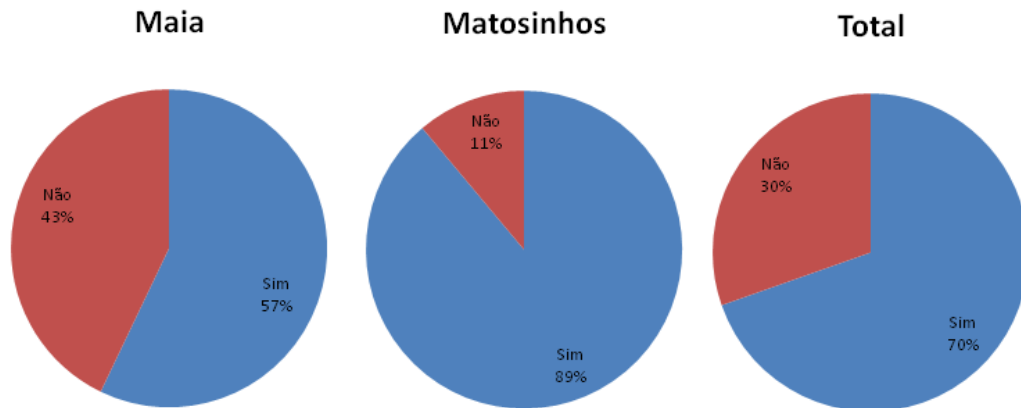
A primeira questão colocada nesta segunda parte prendia-se com o facto de estar, ou não, implementado um Regulamento de Controlo interno na autarquia.

O quadro 14 e o gráfico 6, mostram-nos que a maior parte das autarquias (n=16; 69,6%) tem implementado um Regulamento de Controlo Interno. Esta percentagem é maior no Concelho de Matosinhos, onde 88,9% (n=8) das Juntas de Freguesia afirmam cumprir com este requisito implementado pelo POCAL e apenas uma Freguesia não cumpre. Ao invés, no Concelho da Maia, apenas 57,1% (n=8) tem Regulamento de Controlo Interno implementado e 42,9% (n=6) afirmam não cumprir com este requisito.

Quadro 14 – Implementação de Regulamento de Controlo Interno nas autarquias

Regulamento de Controlo Interno	Maia		Matosinhos		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	8	57,1%	8	88,9%	16	69,6%
Não	6	42,9%	1	11,1%	7	30,4%
Total	14	100,0%	9	100,0%	23	100,0%

Gráfico 6 – Implementação de Regulamento de Controlo Interno nas autarquias



Tal como podemos aferir do gráfico 6, o Concelho de Matosinhos é o que mais cumpre esta exigência prevista no POCAL, existindo ainda 7 autarquias em incumprimento, com especial incidência no Concelho da Maia. Em suma, existem 16 autarquias com SCI implementado, sendo metade em cada um dos Concelhos analisados.

No que concerne à importância atribuída pelos autarcas ao SCI (Quadro 15), os autarcas das Freguesias da Maia dividem-se entre muita importância (n=7; 50%) e alguma importância (n=6; 42,9%), registando-se a falta de resposta a esta questão por parte de um Presidente de Junta do Concelho da Maia, autarquia essa que não tem implementado nenhum Regulamento de Controlo Interno, e que não pensa implementá-lo no decorrer de 2013. Relativamente às Freguesias de Matosinhos, a importância atribuída é esmagadora, ou seja, 88,9% consideram o SCI muito importante.

Quadro 15 – Grau de importância que os autarcas atribuem ao SCI

Importância do Sistema de Controlo Interno	Maia		Matosinhos		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Muita importância	7	50,0%	8	88,9%	15	65,2%
Alguma Importância	6	42,9%	1	11,1%	7	30,4%
Pouca importância	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Nenhuma importância	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Indiferente	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Não responde	1	7,1%	0	0,0%	1	4,3%
Total	14	100,0%	9	100,0%	23	100,0%

Relativamente às autarquias que ainda não implementaram um SCI, a única do Concelho de Matosinhos atribuí muita importância a este mecanismo, ao passo que nas 6 autarquias do Concelho da Maia, uma não responde quanto à importância atribuída, 3 atribuem apenas alguma importância, e apenas 2 classificam o SCI como muito importante.

Apesar de todos atribuírem importância ao SCI, importa agora perceber como surge essa sensibilidade quando relacionada com a efectiva implementação do Regulamento de Controlo Interno.

Como se pode observar no quadro 16, as autarquias que têm implementado um SCI (n=16) consideram, na sua maioria, que este tem muita importância. Relativamente às autarquias que atribuem apenas alguma importância ao SCI, no Município da Maia metade ainda não implementou o SCI, o que nos permite concluir que, a ausência deste mecanismo nestas autarquias, se prende com uma menor sensibilidade destes autarcas para esta questão.

Quadro 16 – Importância atribuída ao SCI vs. Implementação do Regulamento de Controlo Interno

Importância do Sistema de Controlo Interno	Sistema de Controlo Interno Implementado					
	Maia		Matosinhos		Total	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Muita importância	5	2	7	1	12	3
Alguma Importância	3	3	1	0	4	3
Não responde	0	1	0	0	0	1
Total	8	6	8	1	16	7

Em suma, das 15 autarquias que consideram o SCI como importante, 80% (n=12) já o implementaram, enquanto que, das 7 autarquias que classificam o SCI com alguma importância, 60% (n=4) já o implementaram, faltando implementar as restantes 3 autarquias, todas do Município da Maia.

Relativamente às 7 autarquias que revelaram não ter implementado o Regulamento de Controlo Interno, colocou-se a questão sobre qual o motivo para tal ausência.

Como se pode observar no quadro seguinte, a falta de meios técnicos e humanos é o motivo mais invocado, porém, dois casos nos merecem especial atenção pelas justificações apresentadas pelos respectivos autarcas.

Quadro 17 – Motivos para a ausência de Regulamento de Controlo Interno

Falta de meios técnicos e humanos	Não se entende como necessário	Não existe em forma física	Assumiu o cargo à pouco tempo
4	1	1	1

Um dos autarcas revelou que, apesar de não ter concretizado a formalização de procedimentos e políticas de controlo interno num manual, no dia-a-dia da autarquia é dada atenção a alguns aspectos mencionados no Controlo Interno previsto no POCAL. Por outro lado, o Presidente de uma das Juntas de Freguesia que ainda não implementou o SCI, revelou ter

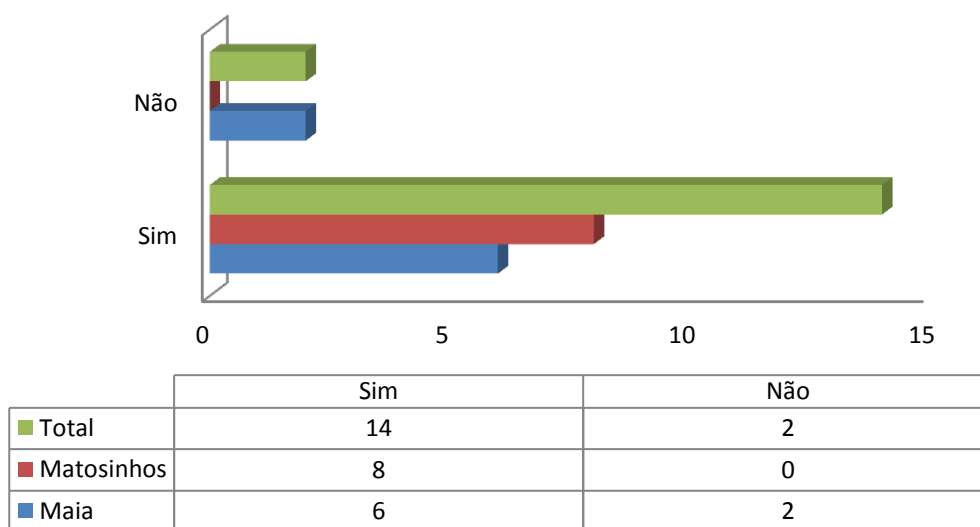
assumido funções há menos de um ano por substituição do anterior Presidente da autarquia, que prescindiu do cargo por questões profissionais, referindo ainda não ter tido tempo útil para a implementação deste regulamento, apesar de estar a trabalhar para a sua implementação.

Ainda sobre as autarquias que não implementaram o Regulamento de Controlo Interno, questionou-se os seus Presidentes se pensariam proceder à sua implementação durante o presente ano (2013). Das sete autarquias que ainda não implementaram o Regulamento de Controlo Interno, apenas três o pensam implementar no decorrer do presente ano. A não implementação por parte das restantes autarquias poderá justificar-se com o facto de estarmos em ano de eleições autárquicas e parte destes autarcas não se recandidatarem, seja por opção, ou por limitação de mandatos. Aliado a este facto, a publicação da Lei n.º 11-A/2013, de 28 de Janeiro, que veio aprovar a Reorganização Administrativa do Território das Freguesias, terá como consequência a redução do número de Freguesias em Portugal, criando várias Freguesias por agregação ou alterando os limites territoriais (n.º 2 do art. 1.º). Com isto, alguns destes autarcas não o continuarão a ser, e as autarquias não continuarão iguais, pelo que permanecem algumas dúvidas sobre o futuro das novas freguesias, resultando em não aplicação de alguns normativos que já deveriam ter sido adoptados, mas que os autarcas actuais preferem deixar para os novos autarcas das novas freguesias. Assim, perspectiva-se que estas autarquias permaneçam em incumprimento, pelo menos, durante mais um ano.

Centrando-nos agora nas 16 autarquias que têm um SCI implementado (8 em Matosinhos e 8 na Maia), questionou-se os autarcas sobre se, no seu entendimento, o funcionamento deste é adequado.

Como se pode observar no gráfico seguinte, todos os Presidentes de Juntas de Freguesia do Concelho de Matosinhos consideram que o SCI implementado na sua autarquia tem um funcionamento adequado. Em contrapartida, no Concelho da Maia, dois autarcas (25%) reconhecem que o funcionamento do SCI não é o mais adequado.

Gráfico 7 – Funcionamento adequado do Regulamento do Controlo Interno



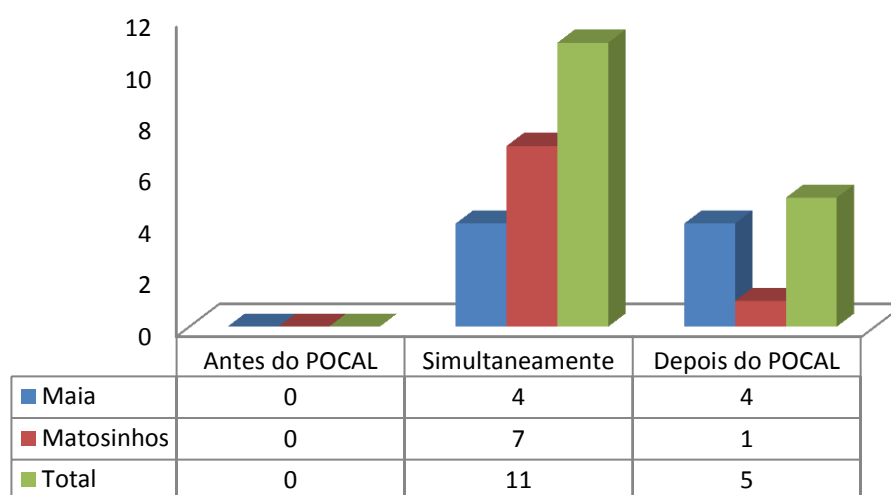
Em termos gerais, a esmagadora maioria dos autarcas (n=14; 87,5%) acredita que o SCI implementado na sua autarquia, tem um funcionamento adequado, e os que não têm essa convicção (n=2) são do Concelho da Maia.

Os dois autarcas que revelam um funcionamento inadequado do SCI, correspondem a duas autarquias de pequena dimensão do Concelho da Maia, sendo que num dos casos, o autarca não atribuía grande importância ao SCI, o que poderá explicar a falta de atenção sobre este mecanismo.

De seguida, pretendeu-se saber sobre o momento de adopção do SCI, sendo que, em cumprimento do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, deveria ter sido adoptado de forma obrigatória simultaneamente com a implementação do POCAL, até 1 de Janeiro de 2002.

Conforme se pode observar no gráfico seguinte, nenhuma autarquia foi dotada de um SCI antes da sua obrigatoriedade prevista no POCAL, o que permite concluir que o imperativo legal é o principal fundamento para a existência de controlo e fiscalização numa autarquia.

Gráfico 8 - Momento de implementação do SCI em relação à introdução do POCAL



Como já referido, da amostra que compõe o nosso estudo, apenas 16 autarquias têm implementado um SCI, sendo metade em cada um dos Concelhos analisados. Apenas 4 Freguesias do Concelho da Maia (50%) cumpriram com este requisito em simultâneo com a adopção do POCAL, sendo que uma das autarquias apenas adoptou o POCAL em 2004. As restantes Freguesias deste Concelho implementaram o SCI posteriormente à adopção do POCAL.

No que se refere ao Concelho de Matosinhos, o panorama é mais animador. Com a introdução do POCAL, 87,5% (n=7) das Freguesias corresponderam à exigência de implementação de um SCI, sendo que apenas uma Freguesia não cumpriu este imperativo legal, apesar de o ter implementado posteriormente.

Interrogou-se, também, sobre se era realizado algum acompanhamento ao funcionamento do SCI. Como se pode observar no quadro seguinte, das 16 autarquias que revelaram ter SCI implementado, 75% (n=12) revelam fazer um acompanhamento regular ao SCI, obtendo iguais percentagens nos dois Concelhos.

Quadro 18 – Acompanhamento ao funcionamento do SCI

Acompanhamento regular ao SCI	Maia		Matosinhos		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	6	75,0%	6	75,0%	12	75,0%
Não	2	25,0%	2	25,0%	4	25,0%
Total	8	100,0%	8	100,0%	16	100,0%

Contudo, nem todas as Freguesias que revelam fazer um acompanhamento regular, podem garantir que esse acompanhamento é eficiente uma vez que, duas das autarquias revelam que esse acompanhamento é feito por uma funcionária ou chefe de serviço, sem as devidas qualificações, havendo uma outra autarquia que não revela quem procede a esse acompanhamento. As restantes 9 autarquias revelam que, o acompanhamento é efectuado pelos elementos do Órgão Executivo, sendo que, as autarquias que têm contratualizados serviços contabilísticos com uma entidade externa, beneficiam do apoio destas entidades.

Relativamente às autarquias que não têm acompanhamento ao funcionamento do SCI, duas delas (uma Freguesia de cada Concelho) não consideraram o SCI muito importante, o que poderá explicar a menor atenção sobre este mecanismo.

De referir que, o acompanhamento regular ao SCI, permite analisar os pontos fortes e corrigir os pontos fracos do mesmo, através de revisões a este mecanismo.

No que concerne à periodicidade com que o SCI implementado na autarquia é revisto, registámos uma maior diversidade nas respostas, como se pode constatar no quadro que se segue.

Quadro 19 – Periodicidade com que o SCI é revisto

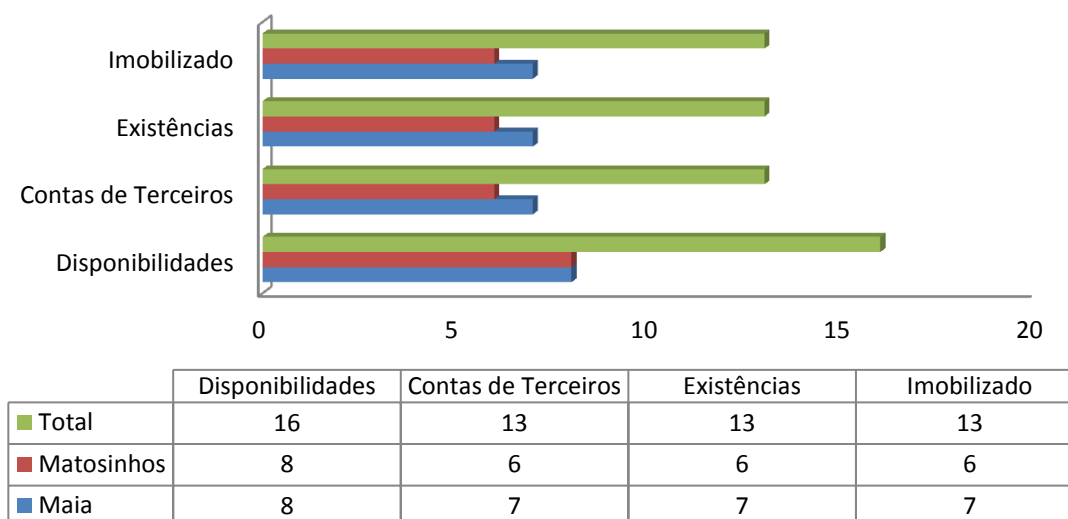
Periodicidade com que o SCI é revisto	Maia		Matosinhos		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Mensalmente	2	25,0%	3	37,5%	5	31,3%
Anualmente	2	25,0%	2	25,0%	4	25,0%
No início do mandato	3	37,5%	3	37,5%	6	37,5%
Não respondeu	1	12,5%	0	0,0%	1	6,3%
Total	8	100,0%	8	100,0%	16	100,0%

Apesar de uma ligeira incidência para uma revisão no início do mandato (n=6; 37,5%), o que significa um período de 4 anos sem rever este mecanismo, os resultados aparecem bastante próximos uns dos outros. Porém, 50% ou mais das autarquias, debruçam-se sobre o SCI implementado no período máximo de um ano, o que permite aferir as falhas, e introduzir melhorias com uma maior regularidade.

Relativamente aos métodos e procedimentos constantes na Norma de Controlo Interno, questionou-se os autarcas se esta contemplava as áreas previstas no POCAL. Conforme se pode verificar no gráfico seguinte, todas as autarquias têm implementados métodos e procedimentos para a área de disponibilidades, sendo que, no Concelho de Matosinhos, duas das Freguesias

apenas têm métodos e procedimentos para esta área. De referir, também, que em apenas 11 Freguesias (6 do Concelho de Matosinhos e 5 do Concelho da Maia) constam métodos e procedimentos das 4 áreas previstas no POCAL: disponibilidades, contas de terceiros, existências e imobilizado.

Gráfico 9 – Áreas constantes da Norma de Controlo Interno



Ao colocar-se a questão, deu-se a possibilidade de os autarcas identificarem outras áreas que a NCI instituída na sua autarquia contemplasse, porém, todos revelaram não contemplar mais nenhuma área, comprovando mais uma vez que os autarcas se limitam ao exigido pela lei.

Ainda relativamente a este tema, os autarcas foram questionados sobre três pontos de análise que permitem aferir da sua sensibilidade para a importância do Controlo Interno, nomeadamente, as vantagens de um SCI bem implementado, as principais dificuldades que sentem na obtenção de um SCI funcional, e quais os princípios fundamentais que no seu entender permitiriam uma excelência do SCI implementado. A estas perguntas, todos deveriam responder, independentemente de terem, ou não, implementado um SCI na sua autarquia. Para responderem a estas questões, estipulou-se como forma de resposta, a escala de 1 a 5, sendo o “5” o factor mais importante (no caso das dificuldades, a principal dificuldade sentida), e o “1” o menos importante (no caso das dificuldades, a menor dificuldade sentida). Explicou-se, também, que não poderiam ser repetidas classificações, pelo que cada hipótese teria sempre uma classificação diferente das outras. A não observação deste requisito, levou à invalidação das respostas que continham classificações repetidas, do qual resultam apenas 12 respostas válidas (metade de cada Concelho).

No que concerne às principais vantagens que um SCI bem implementado traz para a autarquia, a opinião dos autarcas ficou evidenciada através das respostas constantes no quadro seguinte.

Quadro 20 – Principais vantagens de um SCI bem implementado

Principais vantagens de um SCI bem implementado	Maia						Matosinhos					
	Avioso (S. Pedro)	Guelfães	Maia	Milheirós	Pedrouços	Vermoim	Guifões	Lavra	Leça do Balio	Matosinhos	Perafita	Sta. Cruz Bispo
Conformidade com leis e regulamentos	3	5	5	1	1	3	5	5	3	1	4	5
Fiabilidade das informações produzidas	2	2	2	2	3	5	3	4	1	2	3	2
Realização e optimização das operações	1	1	3	5	4	4	2	3	2	4	2	3
Detecção de erros e fraudes	4	3	4	4	2	2	1	2	5	3	1	1
Maximização do desempenho da entidade	5	4	1	3	5	1	4	1	4	5	5	4

Relativamente aos autarcas do Concelho da Maia, as vantagens que foram identificadas mais vezes com a classificação máxima, foram a conformidade com leis e regulamentos e a maximização do desempenho, e a vantagem que mais notas mínimas teve foi a realização e optimização das operações. No Concelho de Matosinhos, a vantagem mais vezes identificada como sendo a principal foi a conformidade com leis e regulamentos, e a que teve mais notas mínimas foi a detecção de erros e fraudes. A nível global, a principal vantagem de um SCI bem implementado, na óptica dos autarcas, é a conformidade com leis e regulamentos, logo seguida da maximização do desempenho da entidade.

Passando agora para as principais dificuldades sentidas pelos autarcas com vista à obtenção de um SCI funcional e bem implementado, apresentamos os resultados no quadro seguinte.

Quadro 21 – Principais dificuldades sentidas na optimização do SCI

Principais dificuldades para uma excelência do SCI	Maia						Matosinhos					
	Avioso (S. Pedro)	Guelfães	Maia	Milheirós	Pedrouços	Vermoim	Guifões	Lavra	Leça do Balio	Matosinhos	Perafita	Sta. Cruz Bispo
Jogo de interesses (conluio)	5	1	1	1	1	1	5	2	5	3	1	1
Falta de motivação para a implementação de um bom SCI	1	2	4	3	2	2	3	3	1	2	2	2
Relação custo / benefício	2	3	3	4	3	3	2	4	4	1	5	5
Dimensão da autarquia (pouco pessoal para a segregação de funções)	4	5	5	5	5	5	4	5	3	4	4	4
Crescente utilização de meios informáticos	3	4	2	2	4	4	1	1	2	5	3	3

Para os autarcas do Concelho da Maia, a principal dificuldade é, sem dúvida, a dimensão da autarquia no que concerne aos meios humanos que dispõem, enquanto o jogo de interesses apresenta-se como a menor das dificuldades. Por sua vez, no Concelho de Matosinhos, os autarcas identificam como as principais dificuldades, o jogo de interesses que pode afectar os autarcas e funcionários, assim como a relação custo/benefício na implementação de mecanismos

que permitam melhorar o SCI. Para uma parte dos autarcas de Matosinhos, o jogo de interesses, é a menor das dificuldades, a par da crescente utilização de meios informáticos.

Em termos gerais, podemos dizer que a principal dificuldade para a obtenção de uma excelência do SCI, é a dimensão da autarquia ao nível dos recursos humanos, e a menor das dificuldades será o jogo de interesses.

Por último, questionou-se os autarcas sobre quais seriam, no seu entender, os princípios fundamentais a ter em conta no desenvolvimento de um SCI. As respostas obtidas foram agregadas e constam do quadro seguinte.

Quadro 22 – Princípios fundamentais para uma excelência do SCI

Princípios fundamentais para uma excelência do SCI	Avioso (S. Pedro)	Guifões	Maia	Milheirós	Pedrouços	Vermim	Guifões	Lavra	Leça do Balio	Matosinhos	Perafita	Sta. Cruz Bispo
Segregação de funções com rotação periódica do pessoal	1	1	1	1	2	1	1	3	1	5	3	1
Controlo das operações	2	2	4	2	3	2	4	5	2	1	5	5
Definição de autoridade e de responsabilidades	5	3	5	5	4	5	5	4	3	4	4	2
Competência do pessoal (e realização de formações permanentes)	4	5	2	4	5	4	3	2	5	3	1	3
Registo metódico dos factos com posterior avaliação dos resultados obtidos	3	4	3	3	1	3	2	1	4	2	2	4

Conforme se pode aferir, para os autarcas do Concelho da Maia, o principal elemento a ter em conta na definição de um modelo de SCI, é a definição de autoridade e de responsabilidades, deixando para último lugar a segregação de funções. Por sua vez, os Presidentes de Juntas de Freguesias do Concelho de Matosinhos identificaram como o mais importante princípio fundamental, o controlo das operações, concordando com os autarcas da Maia ao nível do princípio menos importante.

Em suma, o princípio fundamental mais importante para os Presidentes de Juntas de Freguesia que fazem parte da nossa amostra é a definição de autoridade e de responsabilidades, deixando para último lugar a segregação de funções.

5.6.3 – Auditoria

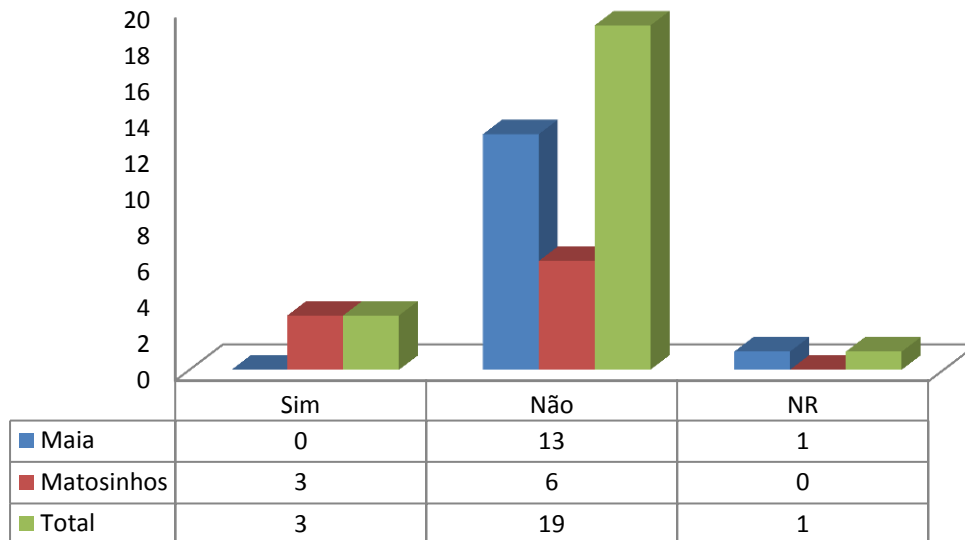
Sendo esta a última parte do questionário, pretendia-se conhecer se as autarquias beneficiavam de algum tipo de serviço de auditoria interna, fosse através de um órgão próprio, ou de contratação externa desse serviço, concluindo sobre as vantagens que a existência deste serviço poderia trazer para a melhoria da gestão autárquica.

Assim, começamos por questionar os autarcas sobre se tinham Órgão / Serviço de Auditoria Interna nas suas autarquias.

Conforme podemos observar no gráfico seguinte, existem apenas três autarquias, situadas no Concelho de Matosinhos, a beneficiar desse serviço, duas de média dimensão, e uma de grande dimensão. Uma das autarquias possui uma divisão própria de auditoria interna,

autarquia que curiosamente apenas atribui alguma importância ao SCI. Outra, recorre a uma empresa externa, e a de grande dimensão não respondeu.

Gráfico 10 – Existência de Órgão / Serviço de Auditoria Interna



As três autarquias que afirmam ter Auditoria Interna ao serviço da autarquia revelam que este serviço existe desde a adopção do POCAL. De referir que, da amostra constituída por 23 Juntas de Freguesias dos Concelhos da Maia e de Matosinhos, existiu uma autarquia que optou por não responder.

Incidindo, agora, a nossa especial atenção sobre a esmagadora maioria das autarquias que não beneficiam de um serviço de auditoria interna, atentemos sobre as últimas duas questões do questionário.

Questionou-se os autarcas sobre o motivo que justifica a inexistência de Órgão / Serviço de Auditoria Interna, apresentando-se 4 possíveis respostas, e ainda a possibilidade de os autarcas indicarem uma outra resposta que entendessem ser mais correcta. A esta questão, poderiam indicar mais do que uma resposta, apesar de apenas um autarca ter indicado dois motivos.

Tal como se pode observar do quadro seguinte, das 18 autarquias que responderam a esta questão (6 de Matosinhos e 12 da Maia), podemos concluir que os Presidentes das Juntas de Freguesia do Concelho da Maia apontam como principal factor para a inexistência de auditoria interna nas suas autarquias, a limitação de recursos financeiros. Relativamente às autarquias de Matosinhos, as opiniões apresentam-se distribuídas de igual forma entre a falta de legislação que torne obrigatória a existência deste serviço, a falta de meios técnicos / humanos com formação adequada, e o facto de não entenderem a auditoria interna como necessária às Juntas de Freguesia.

Quadro 23 – Razões que justificam a inexistência de um Órgão / Serviço de Auditoria Interna

Razões que justificam a inexistência de um órgão / serviço de auditoria	Maia	Matosinhos	Total
Falta de legislação que torne obrigatória a existência deste órgão / serviço	0	2	2
Falta de meios técnicos / humanos com formação adequada	5	2	7
Limitação de recursos financeiros	6	0	6
Não se entende como necessário	4	2	6

Por último, questionou-se os Presidentes das Juntas de Freguesia, sobre quais as principais vantagens que a existência de um órgão / serviço de auditoria interna poderia trazer para as respectivas autarquias. A resposta a esta pergunta deveria ser dada por todos os autarcas, independentemente de terem, ou não, órgão / serviço de auditoria interna ao serviço das suas autarquias. Deveriam responder numa escala, de 1 a 5, sendo o “5” a principal vantagem, e o “1” a vantagem menos importante. Explicou-se, também, que não poderiam ser repetidas classificações, pelo que cada hipótese teria sempre uma classificação diferente das outras. A não observação deste requisito levou à invalidação das respostas que continham classificações repetidas

Recordando que, como já se observou, sem serviço de auditoria interna ao dispor da autarquia, no Concelho da Maia existem 13 Juntas de Freguesia, três optaram por não responder a esta questão e cinco não respeitaram a escala pretendida, ficando apenas cinco respostas válidas (38%). Por sua vez, no Concelho de Matosinhos existem 6 Juntas de Freguesia sem serviço de auditoria interna, sendo que apenas uma resposta se considerou inválida por não respeitar a escala de classificação, do que resulta 83% de respostas válidas. Os resultados obtidos podem ser observados no quadro seguinte.

Quadro 24 – Vantagens para as autarquias resultantes da existência de um Órgão / Serviço de Auditoria Interna

Vantagens da existência de um Órgão / Serviço de Auditoria Interna nas Juntas de Freguesia	Maia					Matosinhos				
	Avioso (S. Pedro)	Gueifães	Maia	Milheirós	Vermoim	Guifões	Lavra	Leça do Balio	Matosinhos	Sta. Cruz Bispo
Prevenir ou assinalar as deficiências do controlo interno	5	4	2	1	1	3	2	1	3	3
Verificação da fiabilidade da informação produzida	1	3	4	3	5	2	3	2	4	1
Efeito dissuasor de fraudes e conluios	4	2	1	2	2	1	1	5	5	2
Apoio à gestão da autarquia para optimização dos seus recursos	3	5	5	4	3	5	5	4	1	5
Execução orçamental	2	1	3	5	4	4	4	3	2	4

Tal como se pode observar no quadro 24, a vantagem que mais notas máximas recolheu, quer em termos globais, quer quando analisados Concelho a Concelho, prendeu-se com a possibilidade de a auditoria interna se constituir como um apoio à autarquia para a optimização dos seus recursos.

Relativamente à vantagem que poderia ser a menos significativa, no Concelho da Maia, os autarcas identificam como sendo prevenir ou assinalar as deficiências do controlo interno, ao passo que, os autarcas do Concelho de Matosinhos apontam o efeito dissuasor de fraudes e conluios. Em termos globais (o conjunto das 10 autarquias que responderam de forma válida a esta questão), estas duas vantagens apresentam o mesmo peso como as vantagens menos significativas para as Juntas de Freguesia.

5.6.4 – Conjugação de variáveis

Analizando outras relações existentes entre os dados recolhidos podemos obter outras conclusões igualmente interessantes.

No quadro 25, podemos observar que existem mais autarcas com um grau académico superior nas pequenas autarquias (n=3; 50%) ao contrário do que seria expectável, e nas autarquias de média dimensão prevalecem os autarcas que finalizaram o seu percurso académico no ensino secundário (entre o 10.º e 12.º anos). Podemos, também, concluir que existe um número considerável (n=6; 26,1%) de autarcas que preferiram não revelar a sua qualificação académica.

Quadro 25 – Dimensão da autarquia vs. Grau académico do Presidente da Autarquia

Dimensão da Autarquia	Grau académico do autarca									
	Não responde		Superior		Até 12.º ano		Até 9.º ano		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Pequena	3	50,0%	3	50,0%	4	44,4%	0	0,0%	10	43,5%
Média	2	33,3%	2	33,3%	4	44,4%	2	100,0%	10	43,5%
Grande	1	16,7%	1	16,7%	1	11,1%	0	0,0%	3	13,0%
Total	6	100,0%	6	100,0%	9	100,0%	2	100,0%	23	100,0%

No quadro 26 podemos observar que 83,3% (n=5) dos autarcas com qualificação superior, dotaram as suas autarquias de um regulamento de controlo interno, enquanto que essa percentagem diminui nos autarcas que concluíram a sua formação académica no ensino secundário (n=6; 66,7%).

Quadro 26 – Existência de um Regulamento de Controlo Interno vs. Grau académico do Presidente da Junta de Freguesia

Existência de SCI	Grau académico do autarca									
	Não responde		Superior		Até 12.º ano		Até 9.º ano		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	3	50,0%	5	83,3%	6	66,7%	2	100,0%	16	69,6%
Não	3	50,0%	1	16,7%	3	33,3%	0	0,0%	7	30,4%
Total	6	100,0%	6	100,0%	9	100,0%	2	100,0%	23	100,0%

No quadro seguinte, podemos constatar que, com o aumento da dimensão da autarquia (de pequena para média dimensão), aumenta também o nível de importância atribuído ao SCI. Assim, 57,1% (n=4) das autarquias que atribuem apenas alguma importância ao SCI são de pequena dimensão, enquanto que as autarquias de média dimensão atribuem, na sua maioria (n=7), muita importância ao SCI, assim como todas as autarquias de grande dimensão (n=3) que constam do nosso estudo.

Quadro 27 – Dimensão da autarquia vs. Importância atribuída ao SCI

Dimensão da Autarquia	Importância atribuída ao SCI							
	Não responde		Muita		Alguma		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Pequena	1	100,0%	5	33,3%	4	57,1%	10	43,5%
Média	0	0,0%	7	46,7%	3	42,9%	10	43,5%
Grande	0	0,0%	3	20,0%	0	0,0%	3	13,0%
Total	1	100,0%	15	100,0%	7	100,0%	23	100,0%

Com base no quadro seguinte (quadro 28), podemos inferir que, com o aumento da importância atribuída ao SCI, aumenta o número de autarquias que têm implementado um Regulamento de Controlo Interno. Podemos, também, concluir que as autarquias que não têm implementado um Regulamento de Controlo Interno, têm uma tendência a desvalorizar este mecanismo, justificando desta forma a ausência do mesmo. Em suma, 80% (n=12) das Juntas de Freguesias que têm o SCI implementado atribuem importância máxima a este mecanismo.

Quadro 28 – Existência de Regulamento de Controlo Interno vs. Importância atribuída ao SCI

Existência de SCI	Importância atribuída ao SCI							
	Não responde		Muita		Alguma		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	0	0,0%	12	80,0%	4	57,1%	16	69,6%
Não	1	100,0%	3	20,0%	3	42,9%	7	30,4%
Total	1	100,0%	15	100,0%	7	100,0%	23	100,0%

Através do quadro seguinte, podemos observar que 83,3% (n=10) das autarquias que atribuem muita importância ao SCI, têm um acompanhamento activo a este mecanismo, e 50% (n=2) das autarquias que apenas atribuem alguma importância a este mecanismo, não fazem qualquer tipo de acompanhamento ao SCI. Assim, através do quadro 29, podemos concluir que, quanto maior a importância atribuída ao SCI, maior é o acompanhamento das autarquias ao seu SCI.

Quadro 29 – Existência de acompanhamento ao SCI vs. Importância atribuída ao SCI

Acompanhamento do SCI	Importância atribuída ao SCI					
	Muita		Alguma		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	10	83,3%	2	50,0%	12	75,0%
Não	2	16,7%	2	50,0%	4	25,0%
Total	12	100,0%	4	100,0%	16	100,0%

O quadro 30, evidencia que são as autarquias de média dimensão que mais atenção dispensam ao SCI. Assim, 88,9% (n=8) das autarquias de média dimensão têm um acompanhamento regular sobre o SCI, percentagem que diminui nas dimensões de pequena dimensão (n=2; 50%).

Quadro 30 – Existência de acompanhamento ao SCI vs. Dimensão da autarquia

Acompanhamento do SCI	Dimensão da autarquia							
	Pequena		Média		Grande		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	2	50,0%	8	88,9%	2	66,7%	12	75,0%
Não	2	50,0%	1	11,1%	1	33,3%	4	25,0%
Total	4	100,0%	9	100,0%	3	100,0%	16	100,0%

Ainda relativamente à existência de acompanhamento ao SCI, através do quadro 31, podemos verificar que são os autarcas que terminaram a sua formação académica no 9.º ano que mais se interessam pelo acompanhamento ao SCI (n=2; 100%), logo seguidos dos autarcas que concluíram a sua formação académica no ensino secundário (n=5; 83,3%). Assim, à medida que o nível académico dos autarcas cresce, menor é a percentagem de acompanhamento do SCI implementado nas Juntas de Freguesia, o que nos permite concluir que, os autarcas com menor formação académica, provavelmente reconhecendo a falta de preparação técnica, preferem fazer uso de todos os instrumentos que a lei coloca à sua disposição para melhorar a sua gestão autárquica.

Quadro 31 – Existência de acompanhamento ao SCI vs. Grau académico do Presidente da Junta de Freguesia

Acompanhamento do SCI	Grau académico do autarca									
	Não responde		Superior		Até 12.º ano		Até 9.º ano		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	2	66,7%	4	80,0%	5	83,3%	2	100,0%	13	81,3%
Não	1	33,3%	1	20,0%	1	16,7%	0	0,0%	3	18,8%
Total	3	100,0%	5	100,0%	6	100,0%	2	100,0%	16	100,0%

5.6.5 – Estatística Inferencial

Neste estudo, para fazer inferências estatísticas com base nas informações fornecidas pela amostra, será efectuado um teste estatístico para aceitar ou rejeitar as hipóteses.

De entre as inferências estatísticas existentes, foi aplicado um teste não paramétrico, uma vez que estes são recomendados para análise do relacionamento e independência de variáveis em pequenas amostras.

As hipóteses foram testadas com uma probabilidade de 95%, de onde resulta um nível de significância de 5% ($\alpha = 0,05$). Este nível de significância permitiu afirmar com uma “certeza” de 95%, caso se verificasse a validade da hipótese em estudo, a experiência de uma relação causal entre as variáveis. Deste modo, rejeita-se a hipótese nula H_{0i} se o valor de p for inferior ou igual a 0,05, e não se rejeita se for superior a esse valor, pelos critérios de decisão para os testes de hipóteses.

Optou-se por testar as hipóteses através do teste de independência do Qui-Quadrado, pois de um modo geral é aplicado quando se pretende estudar a associação, ou dependência, entre duas variáveis, principalmente quando as duas variáveis são qualitativas. Este teste só pode ser aplicado com rigor quando se verificam todas as condições seguintes:

- $N > 20$;
- Todas as frequências esperadas sejam superiores a 1;
- Que pelo menos 80 % das frequências esperadas sejam superiores ou iguais a 5.

Uma vez que as condições de aproximação da distribuição do teste à distribuição do Qui-Quadrado não se verificaram, utilizou-se o teste do Qui-Quadrado por Simulação de Monte Carlo.

5.6.5.1 – Hipótese 1

(H_{01}): Não existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia.

(H_{11}): Existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia.

No quadro 32 podemos observar que 38,5% ($n=5$) dos autarcas com qualificação superior, atribuem muita importância ao SCI, enquanto que essa percentagem aumenta nos autarcas que concluíram a sua formação no ensino secundário ($n=6$; 46,2%). Relativamente aos autarcas que concluíram a sua formação no ensino básico, regista-se uma diminuição da percentagem ($n=2$; 15,4%).

Quadro 32 – Tabela de contingência referente às variáveis *importância atribuída ao SCI* e *nível académico do Presidente da autarquia*

Importância atribuída ao SCI * Nível académico do Presidente da autarquia Crosstabulation

			Nível académico do Presidente da autarquia			Total
			Licenciatura ou superior	Secundário	Até ao 9.º ano	
Importância atribuída ao SCI	Muita importância	Count	5	6	2	13
		% within Importância atribuída ao SCI	38,5%	46,2%	15,4%	100,0%
	Alguma importância	Count	1	3	0	4
		% within Importância atribuída ao SCI	25,0%	75,0%	0,0%	100,0%
Total		Count	6	9	2	17
		% within Importância atribuída ao SCI	35,3%	52,9%	11,8%	100,0%

Quadro 33 – Teste do Qui-Quadrado por Simulação de Monte Carlo para a Hipótese 1

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)			Monte Carlo Sig. (1-sided)		
				Sig.	95% Confidence Interval		Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	1,253 ^a	2	,534	,585 ^b	,576	,595			
Likelihood Ratio	1,686	2	,430	,585 ^b	,576	,595			
Fisher's Exact Test	1,010			,769 ^b	,761	,777			
Linear-by-Linear Association	,003 ^c	1	,960	1,000 ^b	1,000	1,000	,646 ^b	,636	,655
N of Valid Cases	17								

a. 5 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,47.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -,051.

O quadro 33 apresenta o output do SPSS para o teste do Qui-Quadrado de independência por simulação de Monte Carlo, uma vez que as condições de aproximação da distribuição do teste à distribuição do Qui-Quadrado não se verificaram. Sendo que o p-valor a considerar é 0,585, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, não existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia.

5.6.5.2 – Hipótese 2

(H0₂): Não existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

(H1₂): Existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

Através do quadro 34 podemos verificar que 25% (n=4) das autarquias de pequena dimensão têm implementado um SCI, enquanto que essa percentagem regista um aumento nas autarquias de média dimensão (n=9; 56,3%). Essa percentagem, para as autarquias de maior dimensão, registam uma grande diminuição (n=3; 18,8%).

Quadro 34 – Tabela de contingência referente às variáveis *existência do SCI* e *dimensão da autarquia (número de eleitores)*

Existência do SCI * Dimensão da autarquia Crosstabulation						
			Dimensão da autarquia			Total
			Pequena	Média	Grande	
Existência do SCI	Sim	Count	4	9	3	16
		% within Existência do SCI	25,0%	56,3%	18,8%	100,0%
	Não	Count	6	1	0	7
		% within Existência do SCI	85,7%	14,3%	0,0%	100,0%
Total		Count	10	10	3	23
		% within Existência do SCI	43,5%	43,5%	13,0%	100,0%

Quadro 35 – Teste do Qui-Quadrado por Simulação de Monte Carlo para a Hipótese 2

Chi-Square Tests									
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)			Monte Carlo Sig. (1-sided)		
				Sig.	95% Confidence Interval		Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	7,413 ^a	2	,025	,045 ^b	,041	,049			
Likelihood Ratio	8,305	2	,016	,036 ^b	,032	,040			
Fisher's Exact Test	6,381			,045 ^b	,041	,049			
Linear-by-Linear Association	6,224 ^c	1	,013	,016 ^b	,014	,018	,009 ^b	,007	,011
N of Valid Cases	23								

a. 4 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,91.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 957002199.

c. The standardized statistic is -2,495.

No quadro 35 apresenta-se a análise das variáveis *existência do SCI* e *dimensão da autarquia (número de eleitores)* para o teste do Qui-Quadrado de independência por simulação de Monte Carlo. Os resultados apresentados neste quadro, indicaram um p-valor igual a 0,045, perante o qual devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

5.6.5.3 – Hipótese 3

(H0₃): Não existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI.

(H1₃): Existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI.

No quadro 36 podemos verificar que 78,6% (n=11) das autarquias onde os seus Presidentes atribuem muita importância ao SCI, consideram que o SCI tem um funcionamento adequado, enquanto que essa percentagem regista uma diminuição nas autarquias onde os seus

Presidentes apenas atribuem alguma importância ao SCI (n=3; 21,4%). De referir que, nas autarquias onde o SCI não existe, os autarcas se dividem, com igual percentagem, entre atribuir muita importância ou alguma importância ao SCI (n=3; 50,0%).

Quadro 36 – Tabela de contingência referente às variáveis *bom funcionamento do SCI* e *importância atribuída ao SCI*

Bom funcionamento do SCI * Importância do SCI Crosstabulation					
			Importância do SCI		Total
			Muita importância	Alguma importância	
Bom funcionamento do SCI	Sim	Count	11	3	14
		% within Bom funcionamento do SCI	78,6%	21,4%	100,0%
	Não	Count	1	1	2
		% within Bom funcionamento do SCI	50,0%	50,0%	100,0%
	Inexistente	Count	3	3	6
		% within Bom funcionamento do SCI	50,0%	50,0%	100,0%
Total		Count	15	7	22
		% within Bom funcionamento do SCI	68,2%	31,8%	100,0%

Quadro 37 – Teste do Qui-Quadrado por Simulação de Monte Carlo para a Hipótese 3

Chi-Square Tests									
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)			Monte Carlo Sig. (1-sided)		
				Sig.	95% Confidence Interval		Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	1,916 ^a	2	,384	,504 ^b	,494	,514			
Likelihood Ratio	1,883	2	,390	,504 ^b	,494	,514			
Fisher's Exact Test	2,269			,281 ^b	,272	,290			
Linear-by-Linear Association	1,668 ^c	1	,197	,209 ^b	,201	,217	,151 ^b	,144	,158
N of Valid Cases	22								

a. 5 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,64.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is 1,292.

O quadro 37 apresenta o output do SPSS para o teste do Qui-Quadrado de independência por simulação de Monte Carlo, sendo que o p-valor a considerar é 0,504, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, não existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI.

5.6.5.4 – Hipótese 4

(H0₄): Não existe relação entre a existência do Órgão / Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

(H1₄): Existe relação entre a existência do Órgão / Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

No quadro 38 podemos verificar que 66,7% (n=2) das autarquias com Órgão/Serviço de Auditoria Interna, são de média dimensão. Relativamente às autarquias sem esse Órgão/Serviço, são na sua maioria de pequena dimensão (47,4%; n=9), valor que diminui nas autarquias de média dimensão (42,1%; n=8), assim como, nas autarquias de maior dimensão (10,5%; n=2).

Quadro 38 – Tabela de contingência referente às variáveis *existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e dimensão da autarquia (número de eleitores)*

Existência de Órgão/Serviço de Auditoria Interna * Dimensão da autarquia Crosstabulation						
			Dimensão da autarquia			Total
			Pequena	Média	Grande	
Existência de Órgão/Serviço de Auditoria Interna	Sim	Count	0	2	1	3
		% within Existência de Órgão/Serviço de Auditoria Interna	0,0%	66,7%	33,3%	100,0%
	Não	Count	9	8	2	19
		% within Existência de Órgão/Serviço de Auditoria Interna	47,4%	42,1%	10,5%	100,0%
Total		Count	9	10	3	22
		% within Existência de Órgão/Serviço de Auditoria Interna	40,9%	45,5%	13,6%	100,0%

Quadro 39 – Teste do Qui-Quadrado por Simulação de Monte Carlo para a Hipótese 4

Chi-Square Tests									
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)			Monte Carlo Sig. (1-sided)		
				Sig.	95% Confidence Interval		Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	2,753 ^a	2	,252	,333 ^b	,323	,342			
Likelihood Ratio	3,698	2	,157	,333 ^b	,323	,342			
Fisher's Exact Test	2,963			,333 ^b	,323	,342			
Linear-by-Linear Association	2,585 ^c	1	,108	,182 ^b	,174	,189	,128 ^b	,122	,135
N of Valid Cases	22								

a. 4 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,41.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -1,608.

O quadro 39 apresenta a análise das variáveis *existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e dimensão da autarquia (número de eleitores)*, para o teste do Qui-Quadrado de independência por simulação de Monte Carlo, sendo que os resultados indicaram um p-valor igual a 0,333, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, não existe relação entre a existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

Conclusão

Com a crescente globalização e internacionalização da economia, a auditoria foi ganhando um papel cada vez mais preponderante no seio das organizações. Neste sentido, segundo o INTOSAI, a auditoria é um exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos.

Assim, com o passar dos tempos, a actividade de auditoria tornou-se cada vez mais completa, começou por ter como objectivo a detecção e/ou prevenção de erros e fraudes, e evoluiu para uma visão mais abrangente, em que tudo o que rodeia a organização é relevante como forma de auxiliar e apoiar a gestão a otimizar os seus recursos e atingir os seus objectivos.

No que diz respeito a esta Dissertação, a nossa atenção seguiu numa óptica de Auditoria Interna, que se diferencia da Auditoria Externa, essencialmente pelo destinatário do seu trabalho, ou seja, o trabalho dos auditores internos destinam-se aos órgãos de gestão da própria organização. Segundo o novo conceito preconizado pelo IIA, os objectivos da auditoria interna são acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, apoiando-a a atingir os seus objectivos.

A crescente importância da actividade de auditoria interna resulta da assunção de diversas funções, de entre as quais, a concepção, implementação e acompanhamento do sistema de controlo interno, mecanismo no qual se centrou este estudo.

Enquadrando a evolução deste mecanismo no Sector Público, o controlo já existia no período pré 1974, mas numa óptica de controlo orçamental. Com a adesão à CEE em 1986, e a consequente abertura do país ao exterior, surgiram vários estímulos que permitiram reformar a administração financeira do Estado, crescendo a importância, quer da auditoria, quer do controlo interno.

Esta Reforma da Administração Financeira do Estado iniciou-se em 1990 com a Lei de Bases da Contabilidade Pública que, para os organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, previa uma fiscalização da gestão orçamental através de um sistema de controlo sistemático sucessivo, devendo estes organismos dispor de meios de fiscalização interna. Por sua vez, em 1991, com a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, ficou novamente patente a crescente importância do controlo, prevendo a elaboração, organização e funcionamento de sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento nos serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e respectivos serviços de orçamento e contabilidade pública, passando a prever também o recurso a serviços de empresas de auditoria quando se justificasse.

Em 1992, com a consagração da RAFE, foi atribuída mais autonomia aos serviços e organismos da Administração Pública, conciliando com as necessidades de um rigoroso controlo. Aqui, registou-se uma evolução do âmbito do controlo e da fiscalização, deixando de ser apenas numa vertente financeira, mas também através da análise da eficiência e eficácia dos serviços e organismos, prevendo, entre outras, a modalidade do controlo interno.

Esta reforma continuou com a publicação do POCP, em 1997, que visava permitir a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia, assim como, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado.

Contudo, a importância do controlo atingiu o seu auge em 1998 com a instituição do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, que visava estruturar o sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado, assim como, consagrar um modelo articulado, integrado e coerente de controlo.

Na sequência do POCP, e da instituição do SCI da Administração Financeira do Estado, surgiram diversos planos de contabilidade sectoriais, de entre os quais, o POCAL, que contemplava a adopção obrigatória de um SCI nas autarquias locais, composto por uma vertente administrativa, relacionada com o controlo hierárquico e dos procedimentos, e por outra contabilística, visando, essencialmente, assegurar a fiabilidade da informação contabilística e a salvaguarda dos activos.

Do exposto, é inegável a evolução da importância do controlo interno nas estruturas do Sector Público, culminando na obrigatoriedade para as Autarquias Locais. Também a Auditoria registou uma evolução, abandonando a função antiga de fiscalização, para assumir uma nova função proactiva, de avaliação objectiva e consultoria, auxiliando a organização a atingir os seus objectivos, melhorando a efectividade da gestão de riscos, do controlo interno e do processo de governação. Este facto, levará inevitavelmente à adopção de auditorias permanentes nestas autarquias, tal como defende Carvalho et al (2006, p. 144-145).

Neste contexto, surgiu esta investigação que pretendia aferir da real implementação e funcionamento do SCI nas Juntas de Freguesia, de acordo com o previsto no POCAL, como instrumento privilegiado de apoio à gestão autárquica, avaliando a importância atribuída pelos autarcas a este mecanismo, assim como o acompanhamento que lhe é dispensado, caminhando-se no sentido da adopção da Auditoria Interna nestas autarquias.

No estudo empírico desenvolvido através de inquérito por questionário, recolhemos informação de uma amostra da população de 85,2%, que nos permitiu concluir sobre diversos aspectos, sendo considerada, primeiramente, uma caracterização da amostra.

Estas autarquias são lideradas, maioritariamente, por homens, com uma idade superior a 50 anos, e com um percurso académico terminado durante o ensino secundário.

Em termos das autarquias que compunham o nosso estudo, eram maioritariamente de pequena dimensão no Concelho da Maia, com uma média de cerca de 6 funcionários no seu quadro de pessoal, e de média dimensão no Concelho de Matosinhos, com uma média de 13 funcionários.

A ausência de TOC nas autarquias é uma evidência (apenas uma autarquia tem TOC), contornando esta questão com a contratação de um serviço de consultoria contabilística externa para dar resposta às exigências legais, e reforçando a organização financeira da autarquia.

O POCAL foi adoptado até à data limite pela generalidade das autarquias (91,3%), sendo que, há excepção de apenas uma, todas elas revelam utilizar o regime contabilístico simplificado.

Ao nível do controlo interno, 69,6% têm implementado o SCI, tendo sido na generalidade adoptado em simultâneo com o POCAL, e com 65,2% considerarem que o SCI está revestido da maior importância, tendo as autarquias do Concelho de Matosinhos registado um peso considerável. Notório é que os autarcas que implementaram o SCI têm tendência a considerar de maior importância, ao invés das autarquias que não têm SCI implementado.

Relativamente às autarquias que não têm SCI implementado, o principal motivo apresentado é a falta de meios técnicos e humanos, sendo que a maioria não tenciona implementar no próximo ano, o que pode ser justificado por ser um ano de eleições autárquicas e coincidir com uma reorganização administrativa do território das freguesias.

De referir, também, é a crença dos autarcas de que o SCI existente na sua autarquia tem um funcionamento adequado (87,5%), sendo que 75% das autarquias promove um acompanhamento deste mecanismo, apesar de nem sempre realizado por pessoas tecnicamente preparadas. Contudo, apenas 56,3% revêem o SCI até ao prazo máximo de um ano, o que deixa uma grande margem de autarquias que apenas se debruçam sobre o SCI de 4 em 4 anos, um período demasiado extenso quando existem pontos fracos neste mecanismo, colocando assim em causa a optimização dos recursos da autarquia.

Outra evidência, é a de que a principal motivação para a adopção de medidas e procedimentos, é a obrigação legal, como se pode verificar com a não introdução do SCI anteriormente ao obrigatório, apesar de já introduzido na Administração Financeira do Estado, e com a não introdução de mais métodos e procedimentos de controlo interno provenientes de outras áreas diferentes às previstas no POCAL.

Através da opinião dos autarcas, concluiu-se que, no seu entender, a principal vantagem que um SCI bem implementado traz para a sua autarquia é a conformidade com leis e regulamentos. Relativamente à principal dificuldade sentida, esta prende-se com a dimensão das autarquias, ao nível do número de recursos humanos disponíveis. Por último, a definição de autoridade e de responsabilidades foi identificada como o princípio fundamental mais importante para uma excelência do SCI.

Relativamente à auditoria interna, apenas 3 Freguesias têm esse serviço ao seu dispor, todas desde a adopção do POCAL. Porém, a ausência verificada nas restantes autarquias é justificada, na maioria dos casos, pela falta de meios técnicos/humanos com formação adequada. Concluiu-se, também, que no entender destes autarcas, a principal vantagem resultante da existência deste serviço nas Juntas de Freguesia seria a possibilidade de a auditoria interna se constituir como um apoio à autarquia para a optimização dos seus recursos. Esta possibilidade permitiria uma melhoria do desempenho das autarquias, aproximando-se o grau de exigência ao do sector privado.

Relativamente às hipóteses de investigação desenvolvidas e consideradas, estas encontram-se evidenciadas no quadro seguinte.

Quadro 40 – Hipóteses de investigação

Hipótese 1	H0₁	Não existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia
	H1₁	Existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia
Hipótese 2	H0₂	Não existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores)
	H1₂	Existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores)
Hipótese 3	H0₃	Não existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI
	H1₃	Existe relação entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída ao SCI
Hipótese 4	H0₄	Não existe relação entre a existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores)
	H1₄	Existe relação entre a existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores)

Relativamente às hipóteses de investigação inicialmente definidas, concluímos que apenas H2 se confirma, ou seja, existe relação entre a existência do SCI e a dimensão da autarquia (número de eleitores). Em sentido contrário, H1, H3 e H4 não se verificam, isto é, não existe relação entre a importância atribuída ao SCI e o nível académico do Presidente da autarquia, entre o bom funcionamento do SCI e a importância atribuída a este mecanismo, nem entre a existência do Órgão/Serviço de Auditoria Interna e a dimensão da autarquia (número de eleitores).

Em suma, o controlo interno é um mecanismo de inegável importância que, com as constantes exigências legais, fruto da crescente globalização económica e da actual ebulição social, se torna vital para a boa gestão de uma organização, cujo acompanhamento terá de ser inevitavelmente realizado por alguém tecnicamente preparado, o auditor, por forma a otimizar os recursos existentes.

No que respeita às limitações ao estudo, apesar da amostra atingir os 85,2%, devemos referir o ceticismo que alguns autarcas vêm em colaborar com este tipo de estudos, uma vez que num primeiro momento temem que possa existir uma invasão na privacidade dos assuntos da própria autarquia, e no real desempenho do Órgão Executivo. Também a baixa taxa de resposta e o não cumprimento das escalas pedidas em algumas questões, se constituíram como dificuldades adicionais.

Em termos de perspectivas futuras, poderia constituir um desafio efectuar um estudo mais amplo em termos de dimensão da população alvo do nosso estudo.

Com a Reorganização Administrativa do Território das Freguesias, e consequente aumento da dimensão destas autarquias, simultaneamente com a redução do número de Freguesias, surgirá um panorama territorial diferente, que poderá permitir estruturas mais profissionalizadas ao nível da gestão autárquica, pelo que poderá ser interessante perceber qual o papel e a importância do auditor nas novas autarquias.

Bibliografia

- Almeida, Marcelo (2003). *Auditoria, um Curso Moderno e Completo*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas, S.A.
- Attie, William (2000). *Auditoria – Conceitos e Aplicações* (3ª edição). São Paulo, Brasil: Editora Atlas S.A.
- Banha, Francisco (n.d.). *Controlo Interno*. Documento disponível em: http://www.gesbanha.pt/revisao/pdf/6_controlo_interno.pdf. Consultado em 10-07-2012.
- Bogdan, R. & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação. Uma introdução à teoria e aos métodos*. Coleção Ciências da Educação. Porto: Porto Editora, edição 2006.
- Caiado, António Pires, Silveira, Olga e Fernandes, Maria José (Janeiro de 2007). *Formação sobre Contabilidade Pública* (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas). Lisboa. Documento disponível em: http://www.otoc.pt/downloads/files/formacao/1172489089_ctoc-apresentacaocontabilidadepublica.pdf. Consultado em 29-09-2012.
- Carreira da Costa, Anabela Maria (2008). *Auditoria Interna nos Municípios Portugueses* (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças). Coimbra, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
- Carvalho, João Baptista da Costa, Fernandes, Maria José & Teixeira, Ana (2006). *POCAL Comentado* (2ª edição). Lisboa, Editora Rei dos Livros.
- Chambers, R.J. (1995). *An Accounting Thesaurus: 500 Years of Accounting*, Pergamon
- Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (CCDRN), POCAL. Documento disponível em: <http://www.ccr-norte.pt/pagina.php?p=322>. Consultado em 08-12-2011
- Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (Fevereiro de 2000). *Livro Branco do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado*. Lisboa. Documento disponível em <http://www.igf.min-financas.pt/>
- COSO (1992). *Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary*. Documento disponível em: <http://www.coso.org/IC.htm>. Consultado em 15-02-2012
- COSO (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Documento disponível em http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf. Consultado em 20-06-2012
- Costa, Carlos Baptista da (2010). *Auditoria Financeira: teoria e prática* (9ª edição). Lisboa: Letras e Conceitos, Lda.
- Costa, António Fernandes. Pereira, José Manuel. Blanco, Sílvia Ruiz (2006). *Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública*. Polytechnical Studies Review, 2006, Vol. III, n.º 5/6. ISSN: 1645-9911. Documento disponível em: <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/tek/n5-6/3n5-6a10.pdf>. Consultado em 10-10-2012.

- Cunha, José Luís Alves da (2008/2009). *Auditoria*. Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa. Documento disponível em http://www.iseg.utl.pt/aula/cad50/Capitulos/cap1_introducao.pdf. Consultado em 06-10-2012.
- Dicionário Priberam da Língua Portuguesa (DPLP), 2010. Informação disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/dlpo.aspx?pal=auditor> [consultado em 2011-12-03]
- Direcção Geral das Autarquias Locais. *Regulamento Interno do SATAPOCAL*. Documento disponível em: <http://www.dgaa.pt/pdf/RegSATAPOCAL.pdf>. Consultado em 16-10-2012.
- Fernandes, Cidalina (2010). *O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses: o caso da Câmara Municipal de Ansião* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Coimbra, Faculdade de Economia.
- Fortin, M-F. (1999). *O Processo de Investigação: da concepção à realização*. Loures: Lusociência – Edições Técnicas e Científicas, Lda.
- Guedes, Vera (2010). *Controlo Interno – Impacto das tecnologias de informação nos Municípios* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Hill, Manuela Magalhães & Hill, Andrew (2012). *Investigação por questionário* (2.^a edição – 5.^a impressão). Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (2009). *Manual de Auditoria Interna*. Documento disponível em <http://www.ipad.mne.gov.pt>. Consultado em 28-04-2012
- International Federation of Accountants (IFAC), 2010. *Handbook of International Standards on Auditing, and Quality Control, ISA 200, Overall Objectives of the independent Auditor and the conduct of an audit in accordance with International Standards on Auditing*. Documento disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>. Consultado em 19-02-2012
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 1998. *Code of Ethics and Auditing Standards*. Montevideo, Uruguai. Documento disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstands.pdf>. Consultado em 19-02-2012.
- Junta de Freguesia de Pampilhosa (2009). *História Administrativa das Juntas de Freguesia*. Pampilhosa, Mealhada. Documento disponível em: http://www.jf-pampilhosa.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=82&Itemid=97. Consultado em 12-09-2012.
- Lei Sarbanes Oxley Act (2002). *Para proteger os investidores, melhorando a precisão e fiabilidade do relato financeiro das sociedades em conformidade com as leis de mercados mobiliários, e para outros fins*. Promulgada pelo Senado e Câmara dos Deputados dos Estados Unidos da América no 107º Congresso dos EUA. Documento disponível em: <http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/cnn/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>. Consultado em 18-02-2012.

- Marçal, Nélon & Marques, Fernando Luís (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público* (1ª edição). Lisboa: Edições Sílabo
- Maroco, João (2007). *Análise Estatística com Utilização do SPSS* (edição de 2007). Edições Sílabo. ISBN: 9799726184522.
- Mendes, Carlos (2010/2011). *Capítulo 1: Auditoria Interna* [slides Power Point]. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP)
- Mendes, Carlos (2010/2011). *Observatório* [Artigo do IPAI facultado nas aulas]. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP).
- Morais, Georgina & Martins, Isabel (2007). *Auditoria Interna: Função e Processo* (3ª edição). Lisboa: Áreas Editora
- Neves, João Filipe Nogueiro (2009). *Sistemas de controlo interno nas pequenas e médias empresas no Concelho de Aveiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Aveiro, Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000). *Directriz de Revisão/Auditoria 410 – Controlo Interno*. Lisboa. Documento disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf>. Consultado em 17-04-2012.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (n.d.). *Novo estatuto da IFAC trata do Controlo Interno numa Perspectiva com Base no Risco e o Papel dos Auditores que Exercem a sua actividade nas empresas*. Documento disponível em www.oroc.pt/gca/?id=895. Consultado em 25 de Agosto de 2012.
- Pacheco, Marcela Soares. Oliveira, Denis Renato & La Gamba, Francisco (n.d.). *A História da Auditoria e Suas Novas Tendências: Um enfoque sobre Governança Corporativa* (Universidade de São Paulo, São Paulo). Consulta em 23-02-2012. Documento disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/204.pdf>.
- Pascoal, Telmo Manuel Rebola. Ribeiro, Jorge Humberto Vaz (2001). *Relatório de Gestão das Entidades Públicas e Privadas Portuguesas: Instrumento de Informação e de Controlo da Actividade*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Documento disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/Trabajo222.pdf>. Visto em 13-10-2012.
- Patrício, Sandra (n.d.) *História (das Juntas de Freguesia)*. Publicado pela Junta de Freguesia de Sines. Sines. Documento disponível em: <http://www.jf-sines.pt/AFreguesia/Historia/Paginas/Historia.aspx>. Consultado em 12-09-2012.
- Pedrosa, António & Gama, Sílvio (2007). *Introdução computacional à Probabilidade e Estatística* (edição 2007). Porto: Porto Editora, Lda. ISBN: 978-972-0-06056-3.

- Pereira, Jazon (2008). *Auditoria Financeira*. Artigo disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/apostila-01-auditoria-financeira/39491/>. Consultado em 05-03-2012.
- Pereira, Paulo Trigo, Santos, José Carlos Gomes, Arcanjo, Manuela e Afonso, António (2009). *Economia e Finanças Públicas* (3ª edição). Escolar Editora
- Pinto, José Paulo da Silva (2004). *Controlo Interno: Algumas Achegas* (II Série, n.º 33, Janeiro/Março 2004). Revista de Contabilidade e Finanças.
- Quivy, Raymond & Campenhoudt, Luc Van (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5.ª edição). Lisboa: Gradiva.
- Sá, Victor de (1950). *A Reforma Administrativa Liberal que precedeu a de Mousinho da Silveira*. Revista da Faculdade de Letras. Disponível em: <http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/1950.pdf>. Consultado em 12-09-2012.
- Salgueiro, Ana Paula Barata (2012). Apresentação no Seminário “O Sistema de Controlo da Administração do Estado: Controlo Interno e Externo”. Câmara Municipal de Ferreira do Zêzere. Documento disponível em http://www.cm-ferreiradozezere.pt/NR/rdonlyres/0001fdd4/fzqywjmrsvnaxrpxwqnfppgqswqumhxi/apresentacao_apbs.pdf. Consultado em 11-10-2012.
- Simmons, Mark R. (1997). *COSO based auditing, The Internal Auditor*. USA: Altamore Springs. Documento disponível em: <http://www.coso.org/default.htm>. Consultado em 15-02-2012.
- Silva, Cecília (2009). *A importância atribuída pelos empresários da Grande Lisboa ao Controlo Interno*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Aveiro.
- Sousa Franco, António Luciano Pacheco (2001). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, 4ª edição. Coimbra: Almedina.
- The Institute of Internal Auditors (2009). *Código de Ética do IIA*. Obtido em <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/>. Consultado em 03/03/2012
- The Institute of Internal Auditors (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditors*. Documento disponível em: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/> (tradução disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf). Consultado em 12-03-2012.
- Tribunal de Contas (2009). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, volume 1. Documento disponível em: www.tcontas.pt
- Tribunal de Contas (2010). *Auditoria à aplicação do POCAL*. Relatório n.º 19/2010 – FS/SRATC. Tribunal de Contas – Secção Regional dos Açores. Consulta em 16-10-2012. Documento disponível em: http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2010/audit-sratc-rel019-2010-fs.pdf.

Legislação

Carta Europeia de Autonomia Local de 15 de Outubro de 1985. Documento disponível em <http://www.gddc.pt/direitos-humanos/textos-internacionais-dh/tidhregionais/conv-tratados-15-10-985-ets-122.html>.

Constituição da República Portuguesa, VII Revisão Constitucional (2005). Documento disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>.

Decreto n.º 25, de 26 de Novembro de 1830, que institui as Juntas da Paróquia. Documento disponível em: <http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/1950.pdf>

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que aprova o Regime de Administração Financeira do Estado Documento disponível em: http://www.dgaep.gov.pt/upload/Legis/1992_dl_155_28_07.pdf

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública. Documento disponível em: <http://intranet.uminho.pt/Arquivo/Legislacao/ContabilidadePublica/DL232-97.PDF>

Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de Junho, que instituiu o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado. Documento disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/DL_166_98.htm

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Documento disponível em: http://www.ccdr-alg.pt/ccdr/parameters/ccdr-alg/files/File/documentos/DRAL/DL54A_19990222.pdf

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social. Documento disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E2FED65E-1C5A-487C-8BB7-AE5CD3E54033/0/decreto-lei_12-2002_de_25_e_janeiro-i_serie_a.pdf

Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, disciplina operativa do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado e modo de funcionamento do respectivo

Conselho Coordenador. Documento disponível em: <http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=1-1200&doc=19993945%20&v02=&v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12-21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11=Decreto&v12=27/99&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar>

Lei n.º 8/90 – de 20 de Fevereiro, Lei de Bases da Contabilidade Pública. Documento disponível em: http://www.igcp.pt/fotos/editor2/Menu%20Lateral/Legislacao/Lei_8-90_pt.pdf

Lei n.º 6/91 – de 20 de Fevereiro, Enquadramento do Orçamento do Estado. Documento disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_006_91.htm

Lei n.º 27/96 – de 1 de Agosto, Lei da Tutela Administrativa. Documento disponível em: <http://ambelmonte.cm-belmonte.pt/pdf/tutela.pdf>

Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto, Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)

Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro (posteriormente alterado pela Lei n.º 5-A/2002 de 11 de Janeiro), Quadro de Competências e Regime Jurídico de Funcionamento dos Órgãos dos Municípios e das Freguesias.. Documento disponível em http://www.cm-braganca.pt/files/1/documentos/ensino/Lei_169-99,%20de%2018%20de%20setembro.pdf

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de enquadramento orçamental. Documento disponível em: <http://intranet.uminho.pt/Arquivo/Legislacao/ContabilidadePublica/L91-01.PDF>

Lei n.º 5-A/2002 de 11 de Janeiro, Quadro de Competências e Regime Jurídico de Funcionamento dos Órgãos dos Municípios e das Freguesias. Documento disponível em: <http://www.cm-ribeirabrava.pt/phocadownload/Lei5A.pdf>. Consultada a 08-12-2011

Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, Lei das Finanças Locais. Documento disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_002_2007.htm#ARTIGO_64

Lei nº 52/2011, de 13 de Outubro, Lei do Enquadramento Orçamental. Documento disponível em: [http://www.crup.pt/images/documentos/legislacao/financiamento_orcamento/Lei_n. 91.2001_d e 20 de Agosto alterada e republicada pela Lei n. 52.2011.pdf](http://www.crup.pt/images/documentos/legislacao/financiamento_orcamento/Lei_n.91.2001_d_e_20_de_Agosto_alterada_e_republicada_pela_Lei_n.52.2011.pdf)

Lei nº 11-A/2013, de 28 de Janeiro, Reorganização administrativa do território das freguesias. Documento disponível em: http://www.anafre.pt/noticias/imagens/Lei%20no%2011-A-2013_28jan.pdf

Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação. Documento disponível em: <http://intranet.uminho.pt/Arquivo/Legislacao/ContabilidadePublica/P794-00.PDF>

Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde. Documento disponível em: <http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=1-1200&doc=20002982%20&v02=&v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12-21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11=Portaria&v12=898/2000&v13=&v14=&v15=&sor t=0&submit=Pesquisar>

Portaria n.º 1553-C/2008, de 31 de Dezembro, que aprova a tabela remuneratória única dos trabalhadores que exercem funções públicas. Documento disponível em: http://www.dgap.gov.pt/upload/Legis/2008_portaria_1553_c_31_12.pdf

Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de Outubro, que aprova a Carta Europeia de Autonomia Local. Documento disponível em: http://www.asg-plp.org/upload/cadernos_tematicos/doc_66.pdf

Sites Consultados

American Institute of Certified Public Accountants: www.aicpa.org
Área Metropolitana do Porto: <http://www.amp.pt>
Assembleia da República: <http://www.parlamento.pt>
Associação Nacional de Freguesias: <http://www.anafre.pt>
Associação Nacional de Municípios Portugueses: <http://www.anmp.pt>
Câmara Municipal de Belmonte: <http://www.cm-belmonte.pt>
Câmara Municipal de Matosinhos: <http://www.cm-matosinhos.pt>
Câmara Municipal do Porto: <http://www.cm-porto.pt>
Câmara Municipal da Ribeira Brava: <http://www.cm-ribeirabrava.pt>
Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte: <http://www.ccr-norte.pt>
Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro: www.ccdrc.pt
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: <http://www.coso.org>
Dicionário Priberam da Língua Portuguesa: <http://www.priberam.pt/dlpo/>
Direcção Geral das Autarquias Locais: <http://www.dgaa.pt/default.asp?s=12168>
Direcção Geral das Autarquias Locais – Portal Autárquico: <https://appls.portalautarquico.pt/>
Direcção-Geral do Tesouro e Finanças: <http://www.dgtf.pt>
Faculdade de Letras da Universidade do Porto: www.letras.up.pt/
Gabinete de Documentação e Direito Comparado: <http://www.gddc.pt>
Gesbanha – Gestão e Contabilidade, S.A.: <http://www.gesbanha.pt>
International Accounting Standards Board: www.ifrs.org
International Federation of Accountants: <http://www.ifac.org>
Inspecção-Geral da Administração do Território: <http://www.igal.pt>
Inspecção-Geral das Finanças: <http://www.igf.min-financas.pt>
International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): <http://www.intosai.org>
Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P.: <http://www.igcp.pt>
Instituto Nacional de Estatística: <http://www.ine.pt>
Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento: <http://www.ipad.mne.gov.pt>
Instituto Português de Auditoria Interna: <http://www.ipai.pt/index.php>
Instituto Superior de Economia e Gestão: www.iseg.utl.pt
Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto: <http://www.iscap.ipp.pt>
Junta de Freguesia de Cacilhas: <http://www.jf-cacilhas.pt/>
Junta de Freguesia de Moita: <http://www.moita.freguesias.pt/>
Junta de Freguesia de Pampilhosa: <http://www.jf-pampilhosa.pt>
Junta de Freguesia de Sines: <http://www.jf-sines.pt>
Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: <http://www.oroc.pt>
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.otoc.pt>
Portal da Administração: <http://www.administradores.com.br>
Secretaria Regional do Plano e Finanças da Madeira: <http://srpf.gov-madeira.pt/>

Security and Exchange Commission: <http://www.sec.gov>

The Institute of Internal Auditors: <http://www.theia.org>

Tribunal de Contas: <http://www.tcontas.pt>

Tribunal de Contas Europeu: http://eca.europa.eu/portal/page/portal/eca_main_pages/home

União Europeia: http://europa.eu/index_pt.htm

Universidade de São Paulo: <http://www5.usp.br/>

Universidade do Minho: <http://intranet.uminho.pt>

APÊNDICE

Pedro Luís dos Santos Araújo
Travessa de Santeiro, 37-1º
Leça do Balio
4465-746 Leça do Balio
Telemóvel: 91 836 12 05
Email: pedroaraujotoc@hotmail.com



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO



Exmo. Senhor
Presidente da Junta de Freguesia

Leça do Balio, 16 de Janeiro de 2013

Assunto: Questionário

Exmo. Senhor Presidente da Junta de Freguesia

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, encontro-me a realizar uma dissertação sob o tema “O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia”, sob a orientação da Profª. Doutora Alcina Dias. O Objectivo é efectuar um estudo sobre a implementação e importância do Sistema de Controlo Interno, previsto no POCAL, e adoptado pelas Juntas de Freguesia dos Municípios da Maia e de Matosinhos, da qual poderá resultar a necessidade de implementação de um Serviço de Auditoria Interna nas respectivas autarquias.

Neste contexto, venho pelo presente solicitar a V/ colaboração para o preenchimento do questionário em anexo. Este deve ser preenchido pelo Presidente da Autarquia, ou pelo responsável em quem delega funções.

Chamo a atenção para a importância que este questionário tem para cumprirmos os propósitos do nosso trabalho, que entendemos ter também um interesse prático significativo para as Freguesias.

Assim, muito apreciaríamos a sua resposta, se possível, até 1 de Fevereiro. Na eventualidade de surgir alguma dúvida no preenchimento, poderá utilizar os contactos acima para quaisquer esclarecimentos. Para o envio da resposta peço que, logo que preenchido, me informe via *email* ou telemóvel, e deslocar-me-ei pessoalmente à sede da Junta de Freguesia para levantar o respectivo questionário preenchido. Se preferir, poderá também proceder ao envio do respectivo questionário preenchido para o *email* em epígrafe.

Agradeço, desde já, a atenção dispensada a este assunto, ficando a aguardar a resposta tão breve quanto possível.

Atentamente,

(Pedro Araújo)

QUESTIONÁRIO**O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia**

O presente questionário encontra-se dividido em **três grupos**, constituídos por 14, 13 e 5 questões, respectivamente.

1. Caracterização Geral					
1.1	Junta de Freguesia de _____				
1.2	Concelho de _____				
1.3	Presidente da Junta de Freguesia:			Idade	<input type="text"/>
1.3.1	Género:	Masculino	<input type="text"/>	Feminino	<input type="text"/>
1.4	Habilitações académicas do Autarca _____				
1.5	Número de eleitores da freguesia:				
	até 1000 eleitores	entre 1000 e 5000	entre 5000 e 20000	mais de 20000	
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
1.6	Número de funcionários da autarquia			<input type="text"/>	
1.7	Número de funcionários da contabilidade / tesouraria			<input type="text"/>	
1.8	Número de funcionários com qualificações superiores			<input type="text"/>	
1.9	A Freguesia tem Técnico Oficial de Contas no seu quadro de pessoal?				
	Sim			<input type="text"/>	Não <input type="text"/>
Responda à pergunta seguinte (1.10), apenas se tiver respondido "Não" à pergunta 1.9.					
1.10	A Freguesia tem algum serviço de consultoria contabilística contratada?				
	Sim			<input type="text"/>	Não <input type="text"/>
1.11	A Freguesia tem alguma participação no capital de alguma empresa municipal?				
	Sim			<input type="text"/>	Não <input type="text"/>
1.12	Quando começaram a utilizar o POCAL?				
	1 de Janeiro de 2002	<input type="text"/>	Antes	<input type="text"/>	Depois <input type="text"/>
1.13	Qual o regime contabilístico adoptado pela autarquia?				
	Regime Simplificado			<input type="text"/>	Regime Completo <input type="text"/>
2. Controlo Interno					
2.1	A autarquia tem implementado algum Regulamento de Controlo Interno?				
	Sim			<input type="text"/>	Não <input type="text"/>
2.2	Qual o grau de importância que atribui ao Sistema de Controlo Interno?				
	Muita importância			<input type="text"/>	
	Alguma importância			<input type="text"/>	
	Pouca importância			<input type="text"/>	
	Nenhuma importância			<input type="text"/>	
	Indiferente			<input type="text"/>	
Responda às perguntas 2.3 e 2.4 apenas se tiver respondido "Não" à pergunta 2.1.					
2.3	Qual o motivo para a ausência de um Regulamento de Controlo Interno?				
	Desconhecimento			<input type="text"/>	
	Falta de meios técnicos e humanos			<input type="text"/>	
	Não se entende como necessário			<input type="text"/>	
	Outro. Qual? _____				

2.4	Pensa implementá-lo durante 2013?	Sim	<input type="text"/>	Não	<input type="text"/>
Responda às perguntas seguintes, apenas se tiver respondido "Sim" à pergunta 2.1.					
2.5	Considera que o Regulamento de Controlo Interno existente funciona adequadamente?	Sim	<input type="text"/>	Não	<input type="text"/>
2.6	O Sistema de Controlo Interno (SCI) da autarquia existe desde:				
	Antes da adopção do POCAL	<input type="text"/>			
	Foi implementado, simultaneamente, com o POCAL	<input type="text"/>			
	Após a adopção do POCAL	<input type="text"/>			
2.7	É realizado algum acompanhamento ao funcionamento do Sistema de Controlo Interno?	Sim	<input type="text"/>	Não	<input type="text"/>
	Por quem?	<input type="text"/>			
2.8	Com que periodicidade é revisto?				
	Mensalmente	Anualmente	No início do mandato	Outra. Qual?	
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
2.9	No seu entender, quais as principais vantagens de um Sistema de Controlo Interno bem implementado? (Classifique de 1 a 5 cada vantagem, por ordem crescente de importância, sendo o 1 o menos importante, e o 5 o mais importante)				
	Conformidade com leis e regulamentos	<input type="text"/>			
	Fiabilidade das informações produzidas	<input type="text"/>			
	Realização e optimização das operações	<input type="text"/>			
	Deteção de erros e fraudes	<input type="text"/>			
	Maximização do desempenho da entidade	<input type="text"/>			
2.10	O Sistema de Controlo Interno da autarquia é composto por:				
		Sim	Não		
	Norma de Controlo Interno	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Plano de Organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Regulamentos internos (ex: para inventários, fundos de maneo)	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Plano de Contas	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Manuais de Procedimentos	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Manual de Auditoria Interna	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
2.11	Os métodos e procedimentos que constam da Norma de Controlo Interno incidem sobre as áreas de:				
		Sim	Não		
	Disponibilidades	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Contas de Terceiros	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Existências	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Imobilizado	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
	Outras. Quais?	<input type="text"/>			
2.12	No seu entender, quais as principais dificuldades para uma excelência do Sistema de Controlo Interno? (Classifique de 1 a 5 cada dificuldade, por ordem crescente de importância, sendo o 1 o menos importante, e o 5 o mais importante)				
	Jogo de interesses (conluio)	<input type="text"/>			
	Falta de motivação para a implementação de um bom SCI	<input type="text"/>			
	Relação custo / benefício	<input type="text"/>			
	Dimensão da autarquia (pouco pessoal para a segregação de funções)	<input type="text"/>			
	Crescente utilização de meios informáticos	<input type="text"/>			

2.13	No seu entender, quais os princípios fundamentais para uma excelência do Sistema de Controlo Interno? (<i>Classifique de 1 a 5 cada princípio, por ordem crescente de importância, sendo o 1 o menos importante, e o 5 o mais importante</i>)	
	Segregação de funções com rotação periódica do pessoal	
	Controlo das operações	
	Definição de autoridade e de responsabilidades	
	Competência do pessoal (e realização de formações permanentes)	
	Registo metódico dos factos com posterior avaliação dos resultados obtidos	
3.	Auditoria	
3.1	A autarquia tem Órgão / Serviço de Auditoria Interna?	
	Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>	
	Responda às perguntas 3.2 e 3.3 apenas se tiver respondido "Sim" à pergunta 3.1.	
3.2	Qual o Órgão / Serviço de Auditoria Interna existente na autarquia?	
	Revisor Oficial de Contas (ROC)	
	Serviço / Divisão de Auditoria Interna	
	Outro. Quais? _____	
3.3	Quando foi criado o Órgão / Serviço de Auditoria Interna?	
	Antes da adopção do POCAL	
	Simultaneamente com a adopção do POCAL	
	Após a adopção do POCAL	
	Responda à pergunta seguinte (3.4), apenas se tiver respondido "Não" à pergunta 3.1.	
3.4	Que razões justificam a inexistência de um Órgão / Serviço de Auditoria Interna?	
	Falta de legislação que torne obrigatória a existência deste Órgão / Serviço	
	Falta de meios técnicos / humanos com formação adequada	
	Limitação de recursos financeiros	
	Não se entende como necessário	
	Outros. Quais? _____	
3.5	No seu entender, quais são (seriam) as vantagens da existência de um Órgão / Serviço de Auditoria Interna? (Enumere de 1 a 5 cada vantagem, por ordem crescente de importância, sendo o 1 o menos importante, e o 5 o mais importante)	
	Prevenir ou assinalar as deficiências do controlo interno	
	Verificação da fiabilidade da informação produzida	
	Efeito dissuasor de fraudes e conluios	
	Apoio à gestão da autarquia para optimização dos seus recursos	
	Execução orçamental	
	Data: _____	
GRATO PELA SUA COLABORAÇÃO		